

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

Vinícius Giusti Lázaro

**SEGURANÇA JURÍDICA E A RELATIVIZAÇÃO DA COISA  
JULGADA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

São Paulo

2022

Vinícius Giusti Lázaro

Trabalho de Graduação  
apresentado à Banca  
examinadora da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie como  
requisito para a obtenção do  
título de Bacharel no Curso de  
Direito

ORIENTADOR: PROF. RANGEL PERRUCI FIORIN

São Paulo  
2022  
Vinícius Giusti Lázaro

**SEGURANÇA JURÍDICA E A RELATIVIZAÇÃO DA COISA JULGADA  
NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Trabalho de Graduação  
apresentado à Banca  
examinadora da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie como  
requisito para a obtenção do  
título de Bacharel no Curso de  
Direito

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador (a): Prof. Rangel Perrucci Fiorin

---

Examinador (a): Prof. Edmundo Emerson Medeiros

---

Examinador (a): Marcela Adari Camargo

## **AGRADECIMENTOS**

Nessas breves linhas aproveito para registrar minha enorme gratidão de ter sido orientado pelo Prof. Rangel Perruci Fiorin, durante o período de concretização do presente trabalho, iniciado em 2021 e concluído em 2022.

Dedico esta monografia à minha família. Minha mãe, Marcia Giusti Lázaro, meu pai, Álvaro de Jesus Amaral Lázaro, minha irmã, Priscila Giusti Lázaro. Saibam que sou muito grato pelos ensinamentos e pela tão valiosa torcida.

Por último, mas não menos importante, agradeço o imenso apoio da minha namorada, Gabriella Machado Assalis, que seu suporte e compreensão foram imprescindíveis.

## RESUMO

O estudo em tela tem o objetivo de analisar o princípio da segurança jurídica e sua importância para a discussão e o amadurecimento da autoridade da coisa julgada e seus reflexos no âmbito tributário. Desse modo, a relevância do estudo consiste em analisar quais as hipóteses em que são cabíveis a relativização da coisa julgada, mas, por outro lado, sopesar como tal relativização poderá ocorrer sem violar o princípio da segurança jurídica. Nesse cenário, é necessário entender as delimitações desse instituto, bem como os meios para se relativizar a coisa julgada e os efeitos decorrentes desta. Após, será discutido o papel do Poder Judiciário, principalmente dos entendimentos do Superior Tribunal Federal acerca do tema, haja vista sua qualidade de garantidor do texto constitucional e, conseqüentemente, do princípio da segurança jurídica.

**Palavras-chave:** coisa julgada, segurança jurídica, relativização e Poder Judiciário.

## ABSTRACT

The study aims to analyze the principle of legal security and its importance for the discussion and maturation of the res judicata authority and its consequences in the tax sphere. Thus, the relevance of the study consists in analyzing the hypotheses in which the relativization of res judicata is applicable, but, on the other hand, to consider how such relativization can occur without violating the principle of legal security. In this scenario, it is necessary to understand the delimitations of this institute, as well as the means to relativize the res judicata and the effects that result from it. Afterwards, the role of the Judiciary will be discussed, especially the understandings of the Federal Supreme Court on the matter, given its quality as guarantor of the constitutional text and, consequently, of the principle of legal security.

**Keywords:** res judicata, legal security, relativization and judiciary

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	7
2	DA COISA JULGADA .....	8
2.1	O instituto da coisa julgada no ordenamento jurídico brasileiro .....	9
2.2	Coisa julgada material .....	12
2.3	Coisa julgada formal .....	13
2.4	Limites da coisa julgada .....	14
2.4.1	Limites subjetivos da coisa julgada .....	14
2.4.2	Limites objetivos da coisa julgada .....	15
2.5	Das hipóteses de desconstituição da coisa julgada .....	17
2.5.1	Ação Rescisória .....	18
2.5.2	Querela Nullitatis Insanabilis .....	21
2.5.3	Impugnação ao Cumprimento de sentença .....	22
3	O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA .....	24
3.1	Considerações Gerais: .....	24
3.2	O princípio da Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito .....	26
3.3	Segurança jurídica como proteção aos contribuintes para atingir a justiça tributária e impulsionar o desenvolvimento econômico.....	29
3.4	Segurança jurídica na visão das jurisprudências tributárias.....	33
3.4.1	RE nº 593.849/MG (Tema nº 201 de Repercussão Geral) .....	33
3.4.2	REsp nº 1.002.069/CE .....	35
4	DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO .....	38
4.1	A modulação dos efeitos nos modelos dos controles de constitucionalidade.....	39
4.2	Dos efeitos do consequentialismo nas modulações de efeitos em decisão declaratória de inconstitucionalidade de norma tributária .....	41
5	ANÁLISE DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA .....	44
5.1	Súmula 239 do STF.....	44
5.1.1	Interpretação da Súmula 239 do STF em casos concretos.....	47
5.2	Parecer da PGFN 492/2011 .....	51

5.2.1 Análise do Parecer da PGFN 492/2011 em caso concreto.....	54
6 CONCLUSÕES.....	56
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS .....	59

## 1 INTRODUÇÃO

De plano, nota-se que a autoridade da coisa julgada tem previsão constitucional, atuando como garantia fundamental à proteção do princípio da segurança jurídica. Nesse cenário, ainda que o ordenamento jurídico permita hipóteses de flexibilização da coisa julgada, é certo que tais possibilidades ponderem o princípio da segurança jurídica.

Em uma sociedade complexa é essencial estabelecer fortes alicerces ao Estado Democrático de Direito, fixando caros princípios e valores no texto da Constituição Federal. Esses princípios, principalmente o da segurança jurídica no corrente estudo, possibilitam a melhor compreensão dos cidadãos sobre o sistema de direito.

Assim, o não sopesamento do princípio da segurança jurídica faz ruir a confiança dos cidadãos no Estado, criando um contexto de insegurança entre Estado e indivíduo, refletindo, conseqüentemente, em um encolhimento de investimentos e, com isso, em uma contração econômica. Posto que, a não observância deste princípio faz com que o contribuinte tenha uma percepção de vulnerabilidade, gerando um óbice ao desenvolvimento socioeconômico.

Nesse contexto, o papel do Poder Judiciário, por meio da modulação dos efeitos, torna-se central na discussão. Isto posto, analisa-se as mudanças jurisprudenciais e o papel do Superior Tribunal Federal (STF) como guardião da constituição.

Assim, pretende-se estabelecer o contexto fático, normativo e jurisprudencial pertinente ao debate tributário no que diz respeito ao princípio da segurança jurídica e a coisa julgada.



## 2 DA COISA JULGADA

Primeiramente, com o fito de entendermos a expressão “coisa julgada”, é importante olharmos para sua origem, que deriva do latim “*res judicata*”, termo esse que era indicado para descrever o fim de um litígio.

De início, cumpre salientar que a coisa julgada não é apenas um instituto processual, mas, sim, uma garantia constitucional que tem como objetivo proteger e assegurar segurança nas relações jurídicas. O instituto da coisa julgada foi alçado a esse patamar por meio da Constituição de 1988, mais especificamente em seu art. 5º, inc. XXXVI, e para além disso, foi considerada como cláusula pétrea, nos termos do art. 60, § 4º, da Carta Magna.

Nesse passo, para tornar possível o estudo é fundamental observar as correlações entre a Constituição Federal, principalmente seus princípios garantidores, e o processo judicial. Assim, o instituto passa a ter uma força inerente ao Estado Democrático de Direito.

A coisa julgada busca garantir a estabilidade jurídica, oferecer confiança e previsibilidade as partes envolvidas no processo, vez que protege as decisões definitivas, ou seja, aquelas que não são mais cabíveis de recurso, visando que tais decisões sejam resguardadas.

Ainda, frisa-se que não é apenas a sentença que faz coisa julgada, na verdade deve-se observar se a decisão foi de mérito. Sendo de mérito, verifica-se a ocorrência da coisa julgada. Nesse sentido, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero explanam:

A eficácia da sentença não se confunde com a sua autoridade. A eficácia da sentença é a sua aptidão para produção de efeitos. A autoridade da sentença é a sua imutabilidade e indiscutibilidade - a coisa julgada. A coisa julgada não é uma eficácia da sentença, mas simplesmente uma qualidade que se agrega ao efeito declaratório da sentença de mérito transitada em julgado. É a indiscutibilidade que se agrega àquilo que ficou decidido no dispositivo da sentença de mérito de que não caiba mais recurso (art. 6º, § 3º, LICC) (MARINONI, L.; MITIDIERO, D., 2010, p. 446).

Nessa toada de conceitos preliminares da coisa julgada, a citação acima está ligada à definição que o Código Processo Civil (CPC) dá ao instituto, trazendo palavras chaves, principalmente, a expressão “imutabilidade”. Senão veja o que está estampado no art. 502, do CPC:

“Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Depreende-se, nesse sentido, que a característica de imutabilidade incorpora a eficácia da sentença. Porém, isto não significa dizer que os efeitos da sentença transitada em julgado estão condenados a sobrevirem infinitamente. Exemplifica-se: nos casos de investigação de paternidade transitadas em julgado antes da existência do exame de DNA, nessas situações o STF entendeu que é permitida a flexibilização da coisa julgada, sob o prisma do princípio da dignidade da pessoa humana<sup>1</sup>.

## 2.1 O instituto da coisa julgada no ordenamento jurídico brasileiro

A primeira previsão sobre coisa julgada no ordenamento jurídico brasileiro foi em 1850, mais especificamente no art. 74, § 4º, Decreto nº 737, de 25 de novembro de 1850 (o qual determina a ordem do Juízo no Processo Commercial). Verifica-se:

“Art. 74. Nas causas commerciaes só têm logar as seguintes excepções:  
§ 4º De cousa julgada.”

Posteriormente, em 1916, o legislador buscou conceituar a coisa julgada. Assim, por meio do art. 3, § 3º, da Lei nº 3.071, o instituto foi definido como “a *decisão judicial, de que já não caiba recurso*”.

Nessa esteira, o Código de Processo Civil de 1973 busca ser ainda mais rigoroso, afirmando, em seu art. 468, que: “A *sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas*”.

---

<sup>1</sup> RE 363.889 / DF (Tema nº 392 de Repercussão Geral).

Além disso, o CPC de 1973, por meio de seu art. 467, trouxe duas palavras-chaves que fomentam até hoje discussões sobre o tema: “imutável” e “indiscutível”.  
Verifica-se:

“Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário”.

Tal definição foi um pouco modificada pelo legislador do CPC de 2015. Em uma breve comparação do conceito trazido pelo art. 467 do CPC/73 com a definição do artigo 502 do CPC/15, é possível verificar 3 (três) alterações:

- (i) O termo “eficácia” foi trocado por “autoridade”
- (ii) A palavra “sentença” foi substituída por “decisão de mérito”
- (iii) Altera a alusão “não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário” para “não mais sujeita a recurso”

A primeira alteração tem o intuito de aproximar o conceito de coisa julgada à definição do autor, Enrico Liebman, que usava o termo “autoridade da coisa julgada” para descrever a imutabilidade do comando sentencial. Na prática não modifica a definição.

A segunda alteração é mais relevante para o ordenamento jurídico, ampliando os atos que serão cobertos pelo instituto da coisa julgada. Logo, não importa se é uma sentença ou decisão interlocutória, o relevante é verificar se o conteúdo da decisão é final e de mérito.

Por fim, a última alteração não acarreta nenhuma alteração, apenas facilita o conceito de coisa julgada.

Todavia, o CPC de 2015 deixou de se manifestar sobre uma questão, que a princípio parece muito teórica, mas na prática se mostra relevante, que é: a diferença entre imutabilidade e indiscutibilidade.

Enquanto a imutabilidade consiste na impossibilidade de rediscussão da lide julgada, a indiscutibilidade requer que as conclusões adotadas pelo juízo em casos semelhantes sejam lineares, de modo a respeitarem a coisa julgada que tratou da mesma temática anteriormente.

Em que pese a indiscutibilidade ser mais frequente, em razão de não ser comum que haja demanda idêntica, por muitas vezes jurisprudência aplica o termo “imutabilidade” nos casos em que deveria aplicar a “indiscutibilidade”. Por isso, diante dessa omissão legislativa, a propensão que tal equívoco siga ocorrendo.

Por todo o exposto, podemos perceber que o ordenamento jurídico, mesmo com pequenas alterações, se modifica com os usos e costumes da sociedade, ou seja, com a tradição. A tradição do sistema processual brasileiro sempre sustentou que a coisa julgada soberana é sagrada e imutável.

No entanto, atualmente, é crescente a discussão que os referenciais estáticos da coisa julgada são pouco adequados ao mundo contemporâneo, onde a mudança constante das relações jurídicas exige do direito uma maior adaptabilidade.

Nesse sentido, já é possível ver tal entendimento refletido em jurisprudências tributárias, vide o Tema nº 881 de Repercussão geral, que julgou o RE 949.297/CE da seguinte forma:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PRELIMINAR. RECONHECIMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. LEI 7.689/88. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. COISA JULGADA. LIMITES. INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA. INCONSTITUCIONALIDADE INCIDENTAL. DECLARAÇÃO DE CONSTITUCIONALIDADE EM CONTROLE ABSTRATO E CONCENTRADO. ADI 15. SÚMULA 239 DO STF. 1. A matéria constitucional controvertida consiste em delimitar o limite da coisa julgada em âmbito tributário, na hipótese de o contribuinte ter em seu favor decisão judicial transitada em julgado que declare a inexistência de relação jurídico-tributária, ao fundamento de inconstitucionalidade incidental de tributo, por sua vez declarado constitucional, em momento posterior, na via do controle concentrado e abstrato de constitucionalidade exercido pelo STF. 2. Preliminar de repercussão geral em recurso extraordinário reconhecida. (RE 949297 RG, Relator: EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-097 DIVULG 12-05-2016 PUBLIC 13-05-2016).

Dessa maneira, verifica-se que a jurisprudência está tornando a coisa julgada mais fluída e dinâmica, entendendo que a coisa julgada não é uma panaceia. Abrindo,

portanto, uma margem de alterabilidade para esses atos jurídicos toda vez que novos elementos, normas, ou fatos aparecerem. No entanto, frisa-se, oportunamente, que o princípio da segurança jurídica deve ser observado e sopesado em todas as hipóteses.

## 2.2 Coisa julgada material

A coisa julgada material é aquela que advém de uma decisão de mérito transitada em julgado, tornando-a imutável. Assim, a coisa julgada material difundirá o efeito da decisão de forma panprocessual, ou seja, produzirá consequências fora do processo. Isto é, a coisa julgada material tem o objetivo de buscar garantir a impossibilidade de rediscussão da matéria, sob o prisma de estabilizar as relações jurídicas.

Nessa esteira, compreende-se que, diferente da coisa julgada formal – cujo efetivo conceito será tratado no tópico seguinte – a coisa julgada material confere que o dispositivo da sentença, tendo em vista que a fundamentação não faz coisa julgada material, nos termos do art. 504, inc. I, do CPC<sup>2</sup>, repercute também fora do processo que a foi deferida.

Esse entendimento está alinhado com o ensinamento de Nelson Rodrigues Netto:

A qualidade que torna imutável e indiscutível o comando que emerge da parte dispositiva da sentença de mérito, quando não mais cabível recurso ordinário ou extraordinário, tampouco sujeita ao reexame obrigatório de duplo grau de jurisdição. (NETTO, N., 2006, p. 91)

Diante disso, resta claro que a coisa julgada material é aquela prevista no já citado art. 502 do CPC (pág. 09), pois traz de maneira expressa a expressão “decisão de mérito”. Nesse sentido, alguns doutrinadores<sup>3</sup> defendem que essa é a “verdadeira” coisa julgada.

---

<sup>2</sup> Art. 504. Não fazem coisa julgada:

I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;

<sup>3</sup> Entre outros: FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. A coisa julgada nas ações de alimentos, cit., p. 10; SALLES, Sérgio Luiz Monteiro. Evolução do instituto do caso julgado: do processo romano ao processo

### 2.3 Coisa julgada formal

Diferentemente, a coisa julgada formal tem eficácia no âmbito endoprocessual, isto é, a decisão que acarreta uma coisa julgada formal tem efeitos de imutabilidade e indiscutibilidade apenas dentro do processo na qual foi exarada.

Além disso, a coisa julgada formal é compreendida por decisões que não julgam o mérito da lide, do modo que está previsto no art. 486, § 1º, do CPC. Confere-se:

Art. 486. O pronunciamento judicial que não resolve o mérito não obsta a que a parte proponha de novo a ação.

§ 1º No caso de extinção em razão de litispendência e nos casos dos incisos I, IV, VI e VII do art. 485, a propositura da nova ação depende da correção do vício que levou à sentença sem resolução do mérito.

Assim sendo, compreendemos a coisa julgada formal como uma espécie de preclusão, pois impossibilita a parte de recorrer dentro do mesmo processo. No entanto, é possível a rediscussão do assunto em uma nova ação, desde que, corrigido o vício que levou a extinção do processo sem resolução de mérito, em conformidade com o art. 966, § 2º, do CPC<sup>4</sup>.

É nesse sentido que entende a doutrina:

(...) é conhecido como coisa julgada formal ou efeito preclusivo da coisa julgada, que opera a imutabilidade do efeito formal da decisão dentro do próprio processo (endoprocessual), marcada pelo decurso dos prazos para interposição de recurso ou pelo esgotamento das vias recursais (SOARES, M. e CARABELLI, T., 2019, p. 57).

Nessa toada, a preclusão causada pela coisa julgada formal veda a rediscussão de questões já resolvidas no processo, atuando em virtude do órgão

---

comum, cit., p. 173 e ss. É certo de que se é feita simplesmente menção à coisa julgada, sem qualquer adjetivação, usualmente a referência é à coisa julgada material (cf. a redação do art. 467 do CPC). Não obstante, dada a força da tradição e seu uso corrente, certo é que não se pode deixar de lado a nomenclatura coisa julgada formal. (DELLORE, L., 2013, p. 49).

<sup>4</sup> Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando: § 2º Nas hipóteses previstas nos incisos do caput, será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça: I - nova propositura da demanda; ou II - admissibilidade do recurso correspondente.

jurisdicional, evitando a instabilidade na relação jurídico-processual e, por conseguinte, homenageando o princípio da segurança jurídica.

Portanto, a imutabilidade e indiscutibilidade dos comandos das decisões podem ter efeitos para dentro (coisa julgada formal) ou para fora (coisa julgada material) do processo. Sendo certo que, a coisa julgada material torna imutável apenas decisões de mérito, enquanto a coisa julgada formal causa este efeito em decisões que não julgam o mérito.

## **2.4 Limites da coisa julgada**

Após delimitado o conceito de coisa julgada, cumpre-se analisar seus limites. É pacificamente concebido dois limites: o objetivo (o que está coberto na coisa julgada) e o subjetivo (quem está acobertado pela coisa julgada). Enquanto os limites objetivos estão previstos nos artigos 503 e 504 do CPC, os subjetivos está mencionado no artigo 506 do CPC.

Em que pese parecer uma divisão meramente teórica, na prática, não é. Como passaremos a ver nos dois subtópicos seguintes a discussão é provida de efeitos práticos.

### **2.4.1 Limites subjetivos da coisa julgada**

No que diz respeito aos limites subjetivos, entende-se que o primordial é saber quais as pessoas que serão atingidas pela autoridade da coisa julgada, estabelecendo distinções das pessoas que serão alcançadas pelo efeito natural da sentença.

A regra fundamental do limite subjetivo da coisa julgada é que ela atinge apenas as partes, portanto, os réus, os autores, os chamados ao processo, os denunciados ou quaisquer outros que tenham sido admitidos nos autos. Não repercutindo os efeitos em terceiros que não participaram do processo, conforme preconiza o art. 506 do CPC:

“Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.”

Entretanto, é importante diferenciarmos efeito da sentença (o qual alcança a todos independentemente de participação no processo) e limites subjetivos da coisa julgada. Nesse ponto, Luiz Dellore nos demonstra:

Importante distinção diz respeito aos limites subjetivos da coisa julgada e os efeitos da sentença. Apesar da coisa julgada só atingir as partes que litigaram no processo (exatamente os limites subjetivos ora analisados), os efeitos da sentença a todos atingem, independentemente da legitimidade ou participação no processo. (DELLORE, L., 2013, p. 65)

Nesse passo, a título ilustrativo, a fim de tornar a discussão mais pedagógica, exemplifica-se: em um divórcio a ex-mulher e o ex-marido não serão divorciados apenas perante eles próprios, o que não quer dizer que haverá coisa julgada perante todas as pessoas do mundo. Isto porque, a autoridade da coisa julgada só atinge as partes, mas os efeitos da sentença atingem todos.

Ainda, trazendo um exemplo prático do direito tributário para elucidar a questão: um contribuinte, por meio do CNPJ de sua matriz, ajuíza uma ação declaratória, com o fito de assegurar o direito de utilizar a classificação fiscal que entende adequada para suas mercadorias importadas. Assim, com a eventual procedência da ação, a matriz e suas filiais (vez que as filiais são compreendidas como parte do acervo da pessoa jurídica)<sup>5</sup> poderão se beneficiar da procedência da ação. Porém, terceiros contribuintes, mesmo que atuem no mesmo ramo, não serão atingidos pela coisa julgada desta ação.

Em vista disso, podemos concluir que o limite subjetivo da coisa julgada é restrito aos litigantes (*inter partes*), não prejudicando terceiros. Porém, o efeito da sentença é *erga omnes*.

#### **2.4.2 Limites objetivos da coisa julgada**

---

<sup>5</sup> Recurso voluntário nº 10909.720680/201687, Acórdão nº 3402-005.137, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, julgado em 18.04.2018.



Salienta-se, que os limites objetivos da coisa julgada estão previstos nos artigos 503 e 504 do CPC. O limite objetivo está profundamente ligado ao limite da própria pretensão requerida no litígio.

De plano, percebe-se que, enquanto os limites subjetivos estão mais preocupados com os sujeitos e terceiros, os limites objetivos cuidam da matéria que fica atingida pela autoridade da coisa julgada.

Assim sendo, o limite objetivo fica fixado no dispositivo da sentença, sem abarcar suas razões e fundamentos, conforme entende a regra geral prevista no inc. I e II, do art. 504, do CPC: “*Não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença*”.

No entanto, não se confunde questão preliminar (abordada no art. 504 do CPC) e questão prejudicial, aquela que embora não constitua o objeto do pedido, é essencial e repercute, diretamente, para a solução do mérito. Logo, diferentemente da questão preliminar, a questão prejudicial faz coisa julgada, nos termos do art. 503 do CPC. Comprova-se:

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida.

§ 1º O disposto no caput aplica-se à resolução de questão prejudicial, decidida expressa e incidentemente no processo, se:

I - dessa resolução depender o julgamento do mérito;

II - a seu respeito tiver havido contraditório prévio e efetivo, não se aplicando no caso de revelia;

III - o juízo tiver competência em razão da matéria e da pessoa para resolvê-la como questão principal.

§ 2º A hipótese do § 1º não se aplica se no processo houver restrições probatórias ou limitações à cognição que impeçam o aprofundamento da análise da questão prejudicial.

Depreende-se, em sequência, que a questão prejudicial além de ser necessária para chegar ao dispositivo, também é preciso haver o contraditório (inc. II, do art. 503) e competência do juízo (inc. III, do art. 503) para concretizar a autoridade da coisa julgada.

Como exemplo prático do limite objetivo da coisa julgada na esfera tributária imagina-se o seguinte: o contribuinte ingressa com uma ação anulatória de débito fiscal, alegando a inexigibilidade do crédito tributário em um período demarcado, sob o argumento de invalidade da regra matriz de incidência tributária, alegando sua ilegalidade. Assim, o magistrado, para resolver essa demanda, precisa deliberar sobre a validade ou invalidade da regra matriz, tal resolução é uma decisão sobre questão prejudicial e, dessa maneira, faz coisa julgada.

É nesse mesmo sentido que João Francisco Naves da Fonseca educa:

Daí decorre que a coisa julgada reveste de imutabilidade somente a parte dispositiva da decisão, ressalvada a hipótese excepcional de sua extensão às questões prejudiciais decididas conforme os §§ 1o e 2o do art. 503. Registre-se, todavia, que a expressão “parte dispositiva” deve ser compreendida em seu caráter substancial. Isso significa que ela abrange não apenas a parte final da decisão, mas também qualquer outra parte da sentença em que o juiz tenha deliberado sobre os pedidos dos litigantes (FONSECA, J. F, 2017, p. 142).

Portando, conclui-se que o limite objetivo da autoridade da coisa julgada decorre, em regra, dos limites da própria pretensão jurisdicional, abarcando, em vista disso, o dispositivo da sentença. Ademais, a questão prejudicial deliberada nos autos também faz coisa julgada.

## **2.5 Das hipóteses de desconstituição da coisa julgada**

Em que pese a coisa julgada ser uma garantia fundamental prevista na Constituição Federal, o Código de Processo Civil de 2015 prevê três meios processuais que permitem sua desconstituição, são eles: a) Ação Rescisória; b) *Querela Nullitatis*; e c) Impugnação ao Cumprimento de Sentença.

Conforme veremos a seguir, por vezes a sentença incorre em graves violações, formando divergências principiológicas. Porém, apenas isso não é o suficiente para desconstituir a autoridade da coisa julgada, é necessário que o caso concreto se encaixe em uma das modalidades processuais que veremos detalhadamente nos subtópicos abaixo:

### 2.5.1 Ação Rescisória

A ação rescisória é um meio processual, de caráter excepcional, destinada a desconstituição da coisa julgada, conforme prevista no ordenamento jurídico por meio do art. 966, do CPC. Confere-se:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar manifestamente norma jurídica;

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

§ 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado.

§ 2º Nas hipóteses previstas nos incisos do caput, será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça:

I - nova propositura da demanda; ou

II - admissibilidade do recurso correspondente.

§ 3º A ação rescisória pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão.

§ 4º Os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes ou por outros participantes do processo e homologados pelo juízo, bem como os atos homologatórios praticados no curso da execução, estão sujeitos à anulação, nos termos da lei.

§ 5º Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.

§ 6º Quando a ação rescisória fundar-se na hipótese do § 5º deste artigo, caberá ao autor, sob pena de inépcia, demonstrar, fundamentadamente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta ou de questão jurídica não examinada, a impor outra solução jurídica.

Terão legitimidade propor a ação aqui descrita os indivíduos que estão no art. 967, do CPC. São eles:

Art. 967. Têm legitimidade para propor a ação rescisória:

I - quem foi parte no processo ou o seu sucessor a título universal ou singular;

II - o terceiro juridicamente interessado;

III - o Ministério Público;

- a) se não foi ouvido no processo em que lhe era obrigatória a intervenção;
- b) quando a decisão rescindenda é o efeito de simulação ou de colusão das partes, a fim de fraudar a lei;
- c) em outros casos em que se imponha sua atuação;

IV - aquele que não foi ouvido no processo em que lhe era obrigatória a intervenção.

Parágrafo único. Nas hipóteses do art. 178, o Ministério Público será intimado para intervir como fiscal da ordem jurídica quando não for parte.

Desse modo, percebe-se que uma dessas partes poderá ajuizar uma ação rescisória contra uma decisão de mérito transitada em julgada, com o fito de sanar um vício ou erro do juiz.

Além das hipóteses previstas no art. 966, os artigos 525, § 15º e art. 535 § 8º, ambos do CPC, também prevê outras duas possibilidades.

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

(...)

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

(...)

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 15. Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

(...)

III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do caput deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso.

§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

Apesar da coisa julgada buscar garantir a segurança jurídica, não é contraditório dizer que a ação rescisória também tem esse princípio em vista. Posto que, a rescisória visa adequar a autoridade da coisa julgada, impedindo que seja eterno os efeitos de uma decisão viciada ou inconstitucional.

Ademais, sabe-se que a segurança jurídica está estritamente ligada a previsibilidade e certeza. No caso da ação rescisória, não há o que se falar em quebra dessas expectativas, visto que a legislação a prevê de forma clara, detalhada e expressa. Nesse sentido, a fim de obter ainda mais segurança jurídica, o art. 975 do CPC estabelece um prazo de dois anos contados do trânsito em julgado para a propositura da ação.

Ocorre, contudo, que no âmbito do direito tributário, a Súmula 343 do STF, cuja seu inteiro teor é: *“NÃO CABE AÇÃO RESCISÓRIA POR OFENSA A LITERAL DISPOSIÇÃO DE LEI, QUANDO A DECISÃO RESCINDENDA SE TIVER BASEADO EM TEXTO LEGAL DE INTERPRETAÇÃO CONTROVERTIDA NOS TRIBUNAIS.”* vem causando controvérsias.

Isto porque, de fato, na seara tributária, principalmente por lidar com patrimônio, há inúmeras proposições de ações rescisórias por mero inconformismo, na maioria com supedâneo no art. 966, inc. V, do CPC. Nesse passo, apesar de a Súmula 343 do STF ter o intuito de retirar as rescisórias meramente inconformistas, no direito tributário são vários os casos em que o dispositivo legal possui interpretação controvertida. Diante disso, a Súmula acaba prejudicando situações excepcionais.

Nessa toada, o Supremo Tribunal Federal, por meio do nº 136 de Repercussão Geral, assentou: *“não cabe ação rescisória quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelo Plenário do Supremo à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”*. Com isso, pretendia-se privilegiar aquelas ações rescisórias com caráter excepcional e mitigar aquelas que tinham uma finalidade inconformista.

O tema aludido acima originou-se do RE 590.809, no qual discutia-se o IPI na aquisição de mercadorias e insumos desonerados. Nesse julgado, apesar de o STF

ter alterado seu posicionamento para impossibilitar o crepitemento do IPI, as decisões transitadas em julgados não poderiam ser alvo de ação rescisória, sob pena de violação a coisa julgada baseada em jurisprudência pretérita e consequente quebra do princípio da segurança jurídica.

Ou seja, o Tema nº 136 de Repercussão Geral visa garantir previsibilidade e estabilidade as partes da relação jurídico-tributária. Porém, como bem aponta a Camilia Abrunhosa Tapias, o acórdão poderia ser ainda melhor se ao invés de “Plenário do Supremo” houvesse escrito “Tribunais Superiores”, a fim de abarcar os entendimentos firmados pelo STJ. Verifica-se:

Para mitigar o prolongamento desnecessário desse conflito, recomendável seria a modificação do texto do CPC, de modo a incluir um possível §7º a seu artigo 966, que reproduzisse o comando trazido pelo Tema 136, no seguinte sentido:

“7º – Não cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do caput deste artigo, quando o julgado estiver em harmonia com o entendimento firmado pelos Tribunais Superiores à época da formalização do acórdão rescindendo, ainda que ocorra posterior superação do precedente”. (TAPIAS, Camila Abrunhosa, 2021).

Nota-se que que a sugestão proferida acima diminuiria as situações de ações rescisórias ajuizadas com o intuito de rediscutir o mérito por inconformismo. Com a finalidade de atrair e beneficiar aquelas ações rescisórias que possuem, de fato, um caráter excepcional, conforme a intenção do legislador quando criou esse meio processual.

### **2.5.2 Querela Nullitatis Insanabilis**

A *Querela Nullitatis Insanabilis* é um meio processual judicial que objetiva desconstituir a autoridade da coisa julgada após o prazo bienal da ação rescisória, ou seja, não está sujeita a decadência e prescrição. Importante destacar que para ajuizar o meio processual em tela é imprescindível a comprovação da existência de vício processual insanável que nódoa a coisa julgada.

Podemos compreender que o “vício processual insanável” é o vício que viola uma norma jurídica indispensável, tornando nula ou inexistente a coisa julgada material, sendo o exemplo mais comum a não citação de uma das partes. Porém,

além desse exemplo podemos citar o impedimento do juiz e vício de competência absoluta.

Nesse passo, percebe-se que apesar da *Querela Nullitatis Insanabilis* impugnar a coisa julgada, não se busca revisar o seu mérito. É nesse sentido que Marcelo N. Soares e Thaís Andressa Carabelli anotam:

A *querela nullitatis* também se inclui nos meios de impugnação à coisa julgada, mas, a rigor, não se trata de revisão da coisa julgada material (SOARES, Marcelo N. e CARABELLI, Thaís Andressa, 2019, p. 60 e 61)

Ainda, cumpre ressaltar que mesmo esta ação não estando expressamente prevista no CPC de 2015, é um mecanismo aceito pelo ordenamento jurídico brasileiro. Posto que, revela graves nulidades formais ocorridas no processo e, assim, consequentemente, na sentença.

Depreende-se, desse modo, que a *Querela Nullitatis Insanabilis* é um remédio jurídico que não viola o princípio da segurança jurídica, considerando que tal ação só poderá ser proposta nos casos de comprovados vícios insanáveis, e não para rediscutir o mérito da decisão. Nessa toada, a relação jurídica torna-se inexistente, portanto, a coisa julgada material deve ser relativizada, evitando a perpetuação de injustiças.

### **2.5.3 Impugnação ao Cumprimento de sentença**

A impugnação ao cumprimento de sentença, considerando que já houve o trânsito em julgado, fica restrita a fatos posteriores a sentença, relacionados com causas extintivas ou modificativas da obrigação, bem como relacionada a questões processuais. Conforme dispõem, expressamente, o artigo 525 do Código de Processo Civil:

Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

§ 1º Na impugnação, o executado poderá alegar:

I - falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;  
II - ilegitimidade de parte;  
III - inexecutabilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;  
IV - penhora incorreta ou avaliação errônea;  
V - excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;  
VI - incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;  
VII - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença.

Além das hipóteses previstas acima, o § 12º, do mesmo artigo, prevê a obrigação inexigível nos casos em que a sentença for fundada em lei declarada inconstitucional pelo STF, desde que a declaração de inconstitucionalidade tenha ocorrido antes do trânsito em julgado (como ordenado pelo § 14º, do artigo aqui tratado).

Tal determinação intenciona assegurar o princípio da segurança jurídica. É nessa linha que o jurista Elpídio Donizetti afirma:

Para harmonizar a possibilidade de desconstituição de título executivo judicial com a garantia a segurança jurídica, o § 14º do art. 525 esclarece importante questão: a matéria somente poderá fundamentar a impugnação se a interpretação da Suprema Corte tiver fixado antes do trânsito em julgado da sentença exequenda. Esse já era, inclusive, o entendimento do STF. Se, no entanto, a decisão da Suprema Corte for proferida após o trânsito em julgado da decisão objeto do cumprimento de sentença, restará à parte proponente a ação rescisória, sendo que o prazo decadencial de dois anos não será contado da data do trânsito em julgado da decisão exequenda, mas do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (§ 15). (DONIZETTI, Elpídio, 2018, p. 468).

É nesse mesmo sentido que afirmou o Ministro Teori Zavascki ao julgar a ADI 2.418 no STF:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. LEGITIMIDADE DAS NORMAS ESTABELECIDAS PRAZO DE TRINTA DIAS PARA EMBARGOS À EXECUÇÃO CONTRA A FAZENDA PÚBLICA (ART. 1º-B DA LEI 9.494/97) E PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS PARA AÇÕES DE INDENIZAÇÃO CONTRA PESSOAS DE DIREITO PÚBLICO E PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS (ART. 1º-C DA LEI 9.494/97). LEGITIMIDADE DA NORMA PROCESSUAL QUE INSTITUI HIPÓTESE DE INEXIGIBILIDADE DE TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL EIVADO DE INCONSTITUCIONALIDADE QUALIFICADA (ART. 741, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 475-L, § 1º DO CPC/73; ART. 525, § 1º, III E §§ 12 E 14 E ART. 535, III, § 5º DO CPC/15). 1. É constitucional a norma decorrente do art. 1º-B da Lei 9.494/97, que fixa em trinta dias o prazo para a propositura de embargos à execução de título judicial contra a Fazenda Pública. 2. É constitucional a norma decorrente do art. 1º-C da Lei 9.494/97, que fixa em



cinco anos o prazo prescricional para as ações de indenização por danos causados por agentes de pessoas jurídicas de direito público e de pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços públicos, reproduzindo a regra já estabelecida, para a União, os Estados e os Municípios, no art. 1º do Decreto 20.910/32. 3. São constitucionais as disposições normativas do parágrafo único do art. 741 do CPC, do § 1º do art. 475-L, ambos do CPC/73, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/15, o art. 525, § 1º, III e §§ 12 e 14, o art. 535, § 5º. **São dispositivos que, buscando harmonizar a garantia da coisa julgada com o primado da Constituição**, vieram agregar ao sistema processual brasileiro um mecanismo com eficácia rescisória de sentenças revestidas de vício de inconstitucionalidade qualificado, assim caracterizado nas hipóteses em que (a) a sentença exequenda esteja fundada em norma reconhecidamente inconstitucional – seja por aplicar norma inconstitucional, seja por aplicar norma em situação ou com um sentido inconstitucionais; ou (b) a sentença exequenda tenha deixado de aplicar norma reconhecidamente constitucional; e (c) **desde que, em qualquer dos casos, o reconhecimento dessa constitucionalidade ou a inconstitucionalidade tenha decorrido de julgamento do STF realizado em data anterior ao trânsito em julgado da sentença exequenda**. 4. Ação julgada improcedente. (ADI 2.418, Relator: Min. TEORIA ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 04/05/2016, DJE 16.11.2016 e publicado em 17.11.2016) (grifos nossos)

Diante disso, é possível vislumbrar a preocupação do legislador e do judiciário em garantir a segurança jurídica nas hipóteses de impugnação ao cumprimento de sentença. Ainda, vale notar que a impugnação proposta nos casos de obrigação inexigível fundada por lei ou ato normativo declarado institucional anteriormente ao trânsito em julgado não viola a autoridade da coisa julgada, mas sim sua eficácia.

Nesse panorama, a coisa julgada é um instituto complexo e não de caráter absoluto, logo, não pode ser considerada intocável. Depreende-se que a coisa julgada, ao passo que, em certa maneira, garante a previsibilidade e certeza, em casos excepcionais podemos verificar que sua flexibilização também assegurará o princípio da segurança jurídica, da justiça e do interesse social, valores tão caros ao Estado Democrático de Direito.

### **3 O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

#### **3.1 Considerações Gerais:**

O princípio da segurança jurídica é um dos assuntos de maior relevância no âmbito tributário. Atualmente, diversos trabalhos acadêmicos vêm sendo publicados,

em razão do crescimento dos debates nos tribunais superiores sobre o tema da modulação dos efeitos<sup>6</sup>.

No direito brasileiro, em que pese o princípio da segurança jurídica não estar, expressamente, previsto na Constituição, ele está implícito. Isto porque, dela decorre os demais princípios e garantias, como por exemplo a confiabilidade e previsibilidade. Assim como, está subentendido no art. 5º, inc. XXXVI, da CF, o qual assegura: “*a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*”.

Depreende-se, assim, que o princípio da segurança jurídica está protegido no texto constitucional originário, por meio da ligação com diversos outros princípios. Porém, para confirmar o prestígio desse princípio, em 2004, com a EC nº 45/2004, a segurança jurídica, através da condenação a “insegurança jurídica” foi elevada, definitivamente, ao patamar constitucional. Senão veja o art. 103-A, § 1º, da Constituição Federal:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave **insegurança jurídica** e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (grifo nosso)

Em matéria tributária, a segurança jurídica assume um ponto chave entre as relações jurídicas que permeiam Estado e contribuintes. A ideia, assim, é estabilizar as relações jurídicas, obviamente desiguais, entre o Estado, autoridade tributante, e o contribuinte. Tornando, portanto, seguro e previsível os direitos gerais e individuais de cada contribuinte.

---

<sup>6</sup> A título exemplificativo o RE nº 574.706/PR (Tema de Repercussão Geral nº 69): Neste julgado, conhecido como a tese do século, o STF firmou a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Assim, a PGFN requereu a modulação dos efeitos da decisão para surtir efeito apenas após o dia 01.01.2018, sob o argumento de que as consequências do julgamento implicariam em um enorme e repentino impacto financeiro aos cofres públicos.

Nessa toada, reconhecendo o caráter basilar do princípio, o professor Heleno Taveira Torres, nos ensina:

A segurança jurídica tributária, em uma proposta funcional, pode ser compreendida como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas tributárias, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais. (TORRES, Heleno T., 2019, p. 207 e 208).

Isto é, a consequência da segurança jurídica tributária é fazer com que o contribuinte confie no ordenamento jurídico, por mais que, obviamente, as decisões não sejam idênticas em todos os casos, todos os casos terão o mesmo tratamento. Esse sentimento de proteção ante os poderes públicos constitui o pilar da segurança jurídica.

Dessas noções, extrai-se que os órgãos do Estado, assim como o Poder Judiciário, estão obrigados a agir de forma ordenada e comprometida com seus atos anteriores. Dessa forma, o poder judiciário cumpriria com seu papel de pacificação social, torando-se, aos olhos do contribuinte, um mecanismo institucional de extrema qualidade.

Diante dessas considerações, é possível desenvolver com mais profundidade as questões que norteiam e decorrem desse princípio, observando as garantias fundamentais da sociedade e do Estado de direito, com a aplicação efetiva das normas constitucionais e legais.

Assim como, será possível entender os reflexos que essa discussão causa, na prática, sobre a flexibilização da coisa julgada, especificamente na seara do direito tributário.

### **3.2 O princípio da Segurança Jurídica no Estado Democrático de Direito**

No paradigma do Estado Democrático de Direito, a segurança jurídica encontra-se incorporada como garantia constitucional no ordenamento jurídico. Para o Professor Heleno Taveira Torres o Estado Democrático de Direito é o próprio

“Estado de Segurança”. Ainda, seguindo esse raciocínio, o professor aduz que a Constituição é a “Constituição de Segurança”. Confere-se:

No constitucionalismo do Estado Democrático de Direito a segurança jurídica vê-se incorporada ao ordenamento como garantia constitucional, e não apenas como decorrente da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (segurança jurídica formal), mas como meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (segurança jurídica material), como proteção a esses direitos. A segurança jurídica, nessa totalidade formal e material, converte-se em fim do ordenamento, como eficácia do sistema jurídico haurida a partir do interior da Constituição. Daí comumente dizer-se que o Estado Democrático de Direito é o “Estado de Segurança”. Com maior rigor, melhor seria dizer que a Constituição na atualidade é a “Constituição de Segurança” (TORRES, Heleno T, 2019, p. 198 e 199).

Destarte, de plano, que não há como falar de segurança jurídica em um lugar que não impera o Estado Democrático de Direito. Leia-se, portanto, que em um Estado não Democrático é esperado não haver segurança jurídica, mas no modelo do Estado Democrático de Direito a busca pela segurança jurídica é umbilical, logo “a inexistência de parâmetros mínimos de Segurança Jurídica faz ruir o próprio Estado Democrático de Direito” (BUSTAMANTE, Thomas e OLIVEIRA, Marcelo A., 2021, p. 386).

Nesse passo, é importante destacar que “Estado Democrático de Direito” não é um termo vazio e desprovido de significado, como uma leitura rápida somada a reiteração do termo pode aparentar. Na verdade, muito pelo contrário. O Estado Brasileiro ser um Estado Democrático de Direito significa dizer que o Brasil se habilita, por meio do seu ordenamento jurídico, respeitar os princípios da segurança jurídica e das liberdades individuais. Assim como, de garantir que o poder estatal não abuse de seu poder.

Evidentemente, por isto, o texto constitucional, em seu art. 1º, III, CF/1988, exaltou o princípio da dignidade da pessoa humana como um direito comum a todos os cidadãos. É cediço que esse princípio refletiu no título VI, Capítulo I, seção II, dessa mesma Constituição Federal, ou seja: nas limitações do poder de tributar dentro do Estado Democrático de Direito.

Essas garantias constitucionais que delimitam a atuação do Estado na cobrança do tributo é um exemplo claro de segurança jurídica. Posto que, os artigos

dessa seção (arts. 150, 151 e 152) defendem o contribuinte de uma eventual tributação arbitrária e, por conseguinte, de um abuso de poder. Percebe-se, nesse sentido, que a segurança jurídica está ligada a preceitos intrínsecos do Estado Democrático de Direito e seus principais valores consagrados na Constituição Federal de 1988.

Por isso, da leitura da constituição, conclui-se que a existência da preservação da dignidade da pessoa humana como um ponto crucial e um direito inviolável, solidificam a importância da certeza e da estabilidade integrar-se-á Constituição de um Estado Democrático de Direito.

A visto disso, nota-se que os princípios tributários constitucionais representam uma conquista não só jurídica, mas política também. Aliás, é assim que entende a jurisprudência do STF. Senão veja o voto do Ministro Celso de Melo, Relator da ADI 712-2/DF:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

Nesse passo, cumpre salientar que esses citados princípios constitucionais tributários, com enfoque no princípio da segurança jurídica, não são meramente teóricos. Pois, dentro do ponto de vista teórico, é função do Estado assegurar a ordem à Constituição Federal e as demais leis.

Já da perspectiva prática, o Estado Democrático de Direito tem o dever de estar comprometido com uma sociedade menos desigual, buscando a justiça material. Sendo certo que é sua obrigação conseguir, dentro de seu sistema normativo, concretizar esses princípios com previsibilidade, isto é: garantir, dentre outros inúmeros princípios, a segurança jurídica. O não comprometimento com esse dever é incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Na visão do Professor Sacha Calmon, a dificuldade em tornar esses princípios palpáveis consiste no fato da ciência do Direito ter se afastado dos nobres anseios sociais:

(...) o maior desafio do Direito não é a integração de seus próprios princípios (meio), mas como permanecer sendo um Sistema Social útil, não se misturar com os elementos que se encontram fora de seu âmbito (poder, economia etc.), apesar de se comunicar de forma permanente com tais elementos (fim). Esse desafio demonstrou que o Direito não mais abarca os anseios sociais e levou à constatação de que a Sociedade não se move em torno do Direito, sendo este apenas mais um elemento da intrincada relação social. Dessa preocupação de inserção social do Direito, nascem as mais recentes teorias. O desafio atual do Direito, nos parece, é a convivência que pode ter com a realidade social e como introjetar essa realidade no Sistema, sem perder seu caráter científico, enfim, como não misturar os Sistemas Sociais. (COÊLHO, Sacha Calmon N, 2013, p. 419).

Isto posto, nota-se que a ciência do Direito não pode ausentar-se da comunicação social e de garantir previsibilidade a sociedade. É necessário garantir um ambiente estável e minimamente previsível, para que o povo possa exercer seu direito de cidadania garantido pelo Estado Democrático de Direito.

Ante o exposto, podemos concluir que é notória a influência do Estado Democrático de Direito para a construção da lógica de proteger o tão caro princípio da segurança jurídica. O ideal da busca pela justiça, dentro de uma responsabilidade concreta de proteger as legítimas expectativas do contribuinte, garantindo-lhes proteção contraofensivas do Estado que ultrapassam os limites da CF ou da lei, é uma conduta substancial ao Estado democrático de Direito.

### **3.3 Segurança jurídica como proteção aos contribuintes para atingir a justiça tributária e impulsionar o desenvolvimento econômico.**

No tópico acima conclui-se como é fundamental o princípio da segurança jurídica e a busca pela justiça em um Estado democrático de Direito. Entretanto, ainda é importante aprofundar em como a previsibilidade acarreta um sistema tributário mais justo e seguro, por conseguinte, estimulando os investimentos e a economia.

A maior exigência do Estado de Direito é a justiça, a Constituição, em seu art. 3º, inc. I, prega “uma sociedade livre, justa e solidária”. Mas, em que pese justiça ser o principal conceito do direito, também é o mais abstrato.

Preliminarmente, a título de observação inicial, quando se falar de justiça tributária devemos automaticamente pensar que: princípio da capacidade contributiva, da isonomia e em progressividade, em outras palavras: a justiça tributária trata os iguais como iguais e os diferentes como diferentes (um conceito universal de justiça). Assim, contribuintes com capacidades econômicas distintas devem pagar valores distintos.

Essa é apenas uma das faces que a justiça tributária apresenta. Porém, nessa apresentação o enfoque recai à discussão da superfície da segurança jurídica. Como já esboçado, o princípio da segurança jurídica visa também trazer clareza à legislação, sendo crucial para atingir a justiça fiscal. Nesse sentido, o professor Ricardo Lobo Torres, pondera: “*sem clareza e simplicidade não se obtém a tributação segundo a capacidade contributiva, o custo/benefício e a solidariedade. A legislação obscura e caótica leva, necessariamente, à injustiça fiscal*” (Torres Ricardo L., 206, p. 230 e 231).

A previsibilidade permite ao contribuinte tomar suas decisões com o maior acerto, visto que saberão, com certeza, o ônus de cada decisão tomada. Porém, por outro lado, a falta de confiança faz com que o contribuinte se sinta desprotegido, ocasionado em uma retração econômica.

É inegável que o sistema jurídico ocasiona reações no desenvolvimento econômico. Nesse passo, salienta-se que proteger a confiança do contribuinte é papel essencial do Direito para criar um ambiente favorável e propício ao aquecimento de investimentos.

Nessa mesma perspectiva, Iaci Pelaes dos Reis aduz:

O papel do Direito como instrumento de proteção da confiança fica patente para propiciar desenvolvimento em uma sociedade, sendo certo que a segurança jurídica, em sua dimensão subjetiva (confiança legítima nos atos do Estado) constitui meio para o livre exercício de profissão e de atividade econômica. Portanto, somente a proteção contínua da capacidade de agir

possibilita o efetivo exercício da liberdade, capaz de criar um ambiente propício ao desenvolvimento econômico. (BUSTAMANTE, Thomas e OLIVEIRA, Marcelo Andrade C, 2021, p. 410).

A título exemplificativo, para tornar a importância da segurança jurídica no desenvolvimento econômico mais palpável: O contribuinte decide fazer um planejamento tributário, para isso ele deverá estudar as normas vigentes e contemplar as obrigações tributárias (tanto acessórias, como principais) que terá no futuro. Desse modo, ele poderá se programar financeiramente para o recolhimento dos tributos.

Porém, caso ocorra mudanças abruptas nas leis que regem o planejamento, afetando, assim, a expectativa que o contribuinte havia calculado e previsto, ou, alternativamente, sobrevenha decisões jurisprudências conflitantes e sucessivas mudanças de entendimento, o contribuinte, logicamente, terá sua confiança abalada. Ocasionalmente, dessa maneira, uma insegurança jurídica e falta de esperança que o Poder Judiciário cumpra com seu principal objetivo: buscar um ordenamento jurídico mais justo e previsível.

Frisa-se, por oportuno, que é importante observar a impossibilidade de alcançar um patamar de previsibilidade absoluta, onde não existe nenhum risco. A ideia de uma previsibilidade absoluta é utópica, até porque não há como antever o futuro, o exemplo da pandemia do coronavírus evidencia muito bem isso.

Todavia, é notório que o Estado Democrático de Direito precisa trazer aos seus cidadãos/contribuintes maior grau de confiança e previsibilidade nas relações jurídicas, mesmo admitindo, ressalta-se, a impossibilidade de uma previsibilidade 100% absoluta. Até levando em consideração que o direito não é uma ciência estática, aliás, muito pelo contrário, o Direito é uma ciência viva que muda conforme a sociedade também se modifica.

Ainda, salienta-se que uma das principais formas de garantir a segurança jurídica é com os precedentes e com jurisprudências consolidadas. A jurisprudência é uma fonte, afora da legislação, de criação de direito, logo, tem parte fundamental na proteção da confiança do contribuinte.



É cediço que o judiciário produz normas jurídicas, similares, inclusive, as formadas pelo legislativo. Depreende-se, dessa forma, que quando é publicada uma sentença e essa transita em julgado, cria-se um direito. Esse direito, por sua vez, deve ser aplicado em casos similares.

Contudo, logicamente, não significa dizer que a jurisprudência não pode se modificar. Ela pode. Desde que, seja feita com fundamentação consistente, observando os direitos fundamentais, respeitando as decisões que foram tomadas, sob base de jurisprudências preterias.

Isto é, o Supremo Tribunal Federal, naturalmente, pode mudar de entendimento e corrigir equívocos, o ordenamento jurídico reconhece a abertura para as novas discussões que surgem na atualidade, vide a Súmula vinculante nº 132 que estendeu a imunidade tributária de livros para abarcar livros eletrônicos também (que é uma invenção recente).

Logo, o foco problema não é na mudança jurisprudencial, mas sim quando essa é feita de forma infundada, abruta, sem observar os princípios basilares do direito e sem proteger os contribuintes de decisões já consumadas pelo amparo de jurisprudência pretérita.

Nesse ponto, Iaci Pelaes dos Reis declara:

Sob essa perspectiva, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adquire importância destacada como norma judicial para nortear condutas e criar um ambiente propício desenvolvimento econômico do País e expansão das potencialidades humanas, na medida em que gera segurança jurídica em sua dimensão subjetiva. Contudo, as viradas bruscas do posicionamento do STF, quando desfavoráveis ao contribuinte, geram desconfiança, comprometem a propriedade, abraçam as liberdades e o desenvolvimento econômico. (BUSTAMANTE, Thomas e OLIVEIRA, Marcelo Andrade C, 2021, p. 416).

Por todo o exposto, é patente a relação entre o princípio da segurança jurídica na construção da justiça tributária, bem como força motriz para impulsionar o desenvolvimento econômico, através da proteção ao contribuinte. Isto porque, em um ambiente onde o contribuinte não sinta de confiança, ocasiona em um

desencorajamento de investimento e, conseqüentemente, no esfriamento da economia.

### **3.4 Segurança jurídica na visão das jurisprudências tributárias.**

Conforme vimos nos tópicos anteriores, a jurisprudência, como uma das fontes criadoras do direito, tem uma responsabilidade na estrutura do Estado Democrático de Direito para atingir a confiança dos contribuintes e proporcionar um ambiente mais prospero, justo e previsível.

Certamente, não se sugere que a única maneira de atingir a segurança jurídica é mantendo os precedentes intactos. A segurança é atingida quando, por mais que ocorra uma mudança no entendimento jurisprudencial, as situações já consolidadas sejam respeitadas.

Assim sendo, analisaremos como os tribunais superiores estão atuando na prática tributária e como isso influencia na perspectiva da segurança jurídica tributária. Para isso, refletiremos sobre os casos RE nº 593.849/MG (Tema nº 201 de Repercussão Geral) e REsp nº 1.002.069/CE.

#### **3.4.1 RE nº 593.849/MG (Tema nº 201 de Repercussão Geral)**

Em outubro de 2016, o STF decidiu, por maioria de votos, que o contribuinte tem o direito à restituição do ICMS pago a mais, antecipadamente, a título de substituição tributária, quando a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida, nos termos do art. 150, §7º, da Constituição Federal.

A princípio, convém uma breve explicação sobre substituição tributária "para frente" (ST-PF): Esse fato acontece quando o contribuinte substituto recolhe o ICMS antes da ocorrência do fato gerador. O propósito é que um contribuinte da cadeia recolha não só o ICMS de sua operação, mas os que ocorrerão posteriormente também.

Nesse cenário, vimos uma mudança jurisprudencial do STF. Posto que, originalmente o STF entendia que era constitucional a vedação da restituição do ICMS em operações de ST-PF recolhidas a maior. Posteriormente, passou a mudar seu entendimento, passando a ver como devida as restituições de ICMS, no regime de ST-PF, nos casos em que a base de cálculo efetiva da operação fosse inferior à presumida. Desse modo, portanto, foi declarado como constitucional os dispositivos estaduais que previam essa devolução de valores.

Porém, não obstante o novo entendimento do STF, o Estado de São Paulo editou o Parecer PAT nº 3/2018 em contramão ao julgado da Suprema Corte. Confira-se:

“no curso do julgamento da ADI a lei paulista sofreu alteração não submetida a julgamento, a ensejar sua normal aplicação pela Administração Tributária, pois a regra do parágrafo terceiro do artigo 66-B da Lei nº 6.374/89 não foi objeto de decisão na ação direta. Em conclusão, a Administração Tributária deve aplicar, como regra, o artigo 66-B, inciso II e § 3º, da Lei estadual nº 6.374/89, podendo indeferir todos os pedidos de restituição que não sejam de preços fixados por autoridade competente, por inaptos perante a legislação em vigor”

Assim, diante da evidente afronta ao posicionamento do STF, foi manifesta a conjuntura da insegurança jurídica. Desse modo, a Procuradoria Geral do Estado não deslumbrou outra opção, senão moderar a interpretação.

Assim sendo, foi publicado o Parecer do PAT nº 23/2018, assumindo que o § 3º do art. 66-B da Lei nº 6374/7989 é conflitante com a tese fixada no Tema 201 de Repercussão geral. Porém, o ressarcimento em tela só seria admitido após o dia 19.10.2016 (data do julgamento), com exceção dos casos que já estavam em trâmite no judiciário.

Nesse passo, percebe-se que o precedente do STF faz necessário um novo direcionamento aos Estados-Membros, pois, caso não exista um alinhamento entre o Poder Judiciários e as Fazendas Estaduais, ocasionará na quebra da certeza e da previsibilidade, ou seja, na insegurança jurídica.

Além disso, outro ponto interessante sobre esse julgado é na ótica da modulação dos efeitos. O Supremo atribuiu efeitos *ex nunc*, sob o argumento da modificação jurisprudencial, com o fito de proteger as expectativas do Poder Público, também beneficiando a Fazenda Pública, haja vista jurisprudências consolidadas nos tribunais.

Por outro lado, buscaram proteger os contribuintes na medida em que resguardaram seus direitos de restituição nos casos que estavam tramitando no judiciário (observado o princípio da segurança jurídica). Porém, ficam estáticas decisões já transitadas em julgado, isto é dizer: não há sua flexibilização.

De fato, em um primeiro momento, o contribuinte pode estranhar não ver a flexibilização da coisa julgada no processo em que perdeu o direito de restituir, sob o ponto de vista concorrencial e do princípio da isonomia, vez que o contribuinte que ingressou com a ação no tempo certo terá vantagens competitivas em relação àquele que ajuizou uma ação à luz da jurisprudência anterior.

Todavia, é mister destacar que a Suprema corte homenageou o princípio da segurança jurídica ao modular os efeitos. Isto porque, trata-se de uma mudança jurisprudencial, na qual acarretará impactos diretos na arreação tributária. Nesse sentido, o entendimento gerado pelo Tema 201 de Repercussão Geral do STF equivale a uma nova norma jurídica e, desse modo, só poderá atingir fatos geradores futuros ou em discussão no momento da decisão.

Portanto, podemos concluir que o STF optou pela modulação com efeitos *ex nunc* da decisão estabelecida no RE nº 593.849/MG, de forma a não relativizar a coisa julgada, devendo nesses casos permanecer os entendimentos da jurisprudência pretérita.

#### **3.4.2 REsp nº 1.002.069/CE**

O julgamento do REsp nº 1.002.069/CE ficou marcado como um episódio de grave insegurança jurídica, por conta da incoerência jurisprudencial e total inobservância ao art. 926, do Código de Processo Civil de 2015, o qual prevê, em seu

*caput*, que: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

Em síntese, o julgamento tratou do PIS e da COFINS incidentes nas importações de produtos oriundos de países signatários do Mercosul (Mercado Comum do Sul). De antemão, relembremos que o Mercosul é disciplinado por decretos e tratados.

Nesse passo, o Decreto 550/92 (Tratado de Assunção - Mercosul), assegurou que nenhuma operação de comércio exterior, recíproca entre os países membros, será tributada por tributos aduaneiros. Senão veja os artigos 2º e 3º do Decreto supramencionado:

Artigo 2. - Os países signatários acordam **eliminar**, o mais tardar em 31 de dezembro de 1994, **os gravames** e demais restrições aplicadas ao seu comércio recíproco.

No que se refere às Listas de Exceções apresentadas pela República do Paraguai e pela República Oriental do Uruguai, o prazo para sua eliminação se estenderá até 31 de dezembro de 1995, nos termos no Artigo 8 do presente Acordo.

Artigo 3. - Para os efeitos do disposto no Artigo anterior, se entenderá:

a) por “gravames”, os **direitos aduaneiros** e quaisquer outras medidas de efeito equivalente, sejam de caráter fiscal, monetário, cambial ou de qualquer natureza, que incidam sobre o comércio exterior. Não estão compreendidas no mencionado conceito taxas e medidas análogas quando respondam ao custo aproximado dos serviços prestados, e

b) por “restrições”, qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambial ou de qualquer natureza, mediante a qual um país signatário impeça ou dificulte, por decisão unilateral, o comércio recíproco. Não estão compreendidas no mencionado conceito as medidas adotadas em virtude das situações previstas no Artigo 50 do Tratado de Montevidéu 1980. (grifo nosso)

Isto é, à título de exemplo, se um contribuinte brasileiro importa um produto para a um país membro do Mercosul, tal importação não pode sofrer incidências de tributos aduaneiros, como, por exemplo, o tributo de importação.

Acentua-se, oportunamente, que o tributo aduaneiro não é somente o imposto de importação, mas qualquer outro tributo que tenha a importação como fato gerador. Em regra, esses tributos são utilizados para proteger o mercado interno e regular o mercado exterior. Todavia, o Mercosul elimina esses tributos, pois a ideia é formar um "mercado comum".

Porém, em que pese a tese dos contribuintes serem explícitas no sentido de ser possível verificar a ilegalidade da cobrança de “PIS importação” e “COFINS importação” no próprio nome das contribuições, o STJ, por meio do REsp nº 1.002.069/CE, decidiu que o PIS importação e a COFINS importação não seriam tributos aduaneiros, mas tributos internos de natureza idêntica ao PIS e a COFINS cobrados no Brasil.

Nessa esteira, o STJ concluiu que *“é válida a cobrança da COFINS e da contribuição ao PIS sobre o desembaraço de mercadoria importada de país integrante do Mercosul, quando não estiver o produto nacional também desonerado dessas contribuições”*. Logo, nota-se que o principal argumento do tribunal superior é garantir a igualdade entre produtos nacionais e produtos oriundos de países signatários. Ou seja, se os contribuintes brasileiros pagam essas contribuições, os contribuintes do Mecosul também devem pagar, pelas mesmas alíquotas e nos mesmos termos.

Ocorre, contudo, que algum tempo depois foi publicada a Lei nº 12.350/10, a qual previu a suspensão de PIS e COFINS, no mercado interno, para alguns insumos de origem vegetal (art. 54, inc. I). Desse modo, os contribuintes questionaram a cobrança dessas contribuições para os mesmos insumos vegetais importados por um país signatário do Mercosul, citando o “tratamento equivalente” entre produtos nacionais e produtos dos países signatários, conforme o entendimento jurisprudencial REsp nº 1.002.069/CE do STJ.

No entanto, apreciando o REsp nº 1.437.172/RS, a Corte, em enorme contradição, data máxima vênica, decidiu que o PIS importação e a COFINS importação, incidentes nas operações de importação entre os países do Mercosul, são tributos aduaneiros, conseqüentemente, entenderam pela não aplicação da equivalência.

Diante desse cenário de grave insegurança jurídica, devido a uma mudança abrupta de entendimento jurisprudencial, Hugo de Brito Machado Segundo tece as seguintes palavras:

Como se vê, para negar aos importadores a aplicação da disposição do Mercosul que veda a cobrança de tributos que tem por fato gerador a importação, o STJ afirmou que a COFINS e o PIS incidentes na importação teriam, na verdade, a mesma natureza das contribuições incidentes internamente, e que o relevante seria que o ônus sobre o produto interno e o importado fosse sempre o mesmo. Agora, quando se está diante de situação na qual esse ônus não é equivalente, a mesma Turma afirma que PIS e COFINS incidentes na importação não têm a mesma natureza das contribuições de mesmo nome incidentes internamente. E, não fosse suficiente essa contradição, decidiu a Turma, ainda, que por razões de política fiscal as contribuições incidentes internamente podem ser objeto de benefícios ou diferenciações que não seriam aplicáveis às que oneram as importações? (SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Revista de Direito Tributário nº 45, 2020)

Portanto, a patente incoerência jurisprudencial faz crer que os fundamentos são meros pretextos para chegarem na conclusão desejada. Evidenciando, desse modo, um claro ambiente de insegurança jurídica que vive os contribuintes.

#### 4 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Inicialmente, é necessário expor uma breve conceituação sobre modulação de efeitos. Podemos dizer, em apertada síntese, que a modulação de efeitos é uma alternativa que o STF tem para delimitar a eficácia temporal de suas decisões, conforme prevê o art. 27 da Lei nº 9.868/99:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Desse modo, caracteriza a possibilidade de o STF, por maioria de dois terços, restringir o efeito *ex tunc* visando garantir a segurança jurídica, ou seja, com fundamentação no art. 927, § 3º, do CPC/2015<sup>7</sup>, é possível que alguns atos continuem válidos mesmo com a posterior declaração de inconstitucionalidade da norma.

---

<sup>7</sup> Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Depreende-se, portanto, que o efeito *ex tunc* é a regra (o efeito automático da decisão), enquanto a modulação de efeitos é justificada pelo princípio da segurança jurídica, tornando os efeitos da decisão *ex nunc*. No âmbito do direito tributário, a modulação é comumente usada para evitar impactos macrossociais.

De fato, podemos concluir que é uma contradição do Direito, pois é aplicada a maior advertência possível a um ato normativo: a declaração de inconstitucionalidade. Porém, trata-se de uma contradição que está privilegiando o bem comum, os interesses sociais, a segurança jurídica e, certamente, os efeitos da autoridade da coisa julgada. Por isso, em que pese a contradição, a modulação de efeitos é bastante aceitável para evitar um ambiente de forte insegurança jurídica.

Levando o tema para a seara da ciência do Direito Tributário, André Borges Coelho de Miranda Freire, utilizando-se dos ensinamentos do jurista alemão, Paul Kirchhof, afirma<sup>8</sup>:

A respeito das peculiaridades do Direito Tributário, Paul Kirchhof ensina que esse ramo exige uma proteção adicional à segurança jurídica, pois, no que é comum com o caso brasileiro: 1) exige maior previsibilidade, já que se envolvem bens fungíveis (dinheiro), que se conformam às necessidades presentes, pelo que não se pode admitir a surpresa que seria admissível em outros ramos, como o Direito Atômico, em que só no futuro se podem descobrir as consequências passadas da radiação; 2) envolve uma relação jurídica de trato continuado, que faz exigir um padrão de segurança jurídica mais elevado; 3) é permeado por regras excetivas e especiais (isenções, deduções, exceções etc.) que dificultam um planejamento sistemático; 4) tem potencial para desafiar direitos fundamentais, já que envolve uma invasão à liberdade pessoal, que precisa ser determinada com clareza

Verifica-se, assim, que a segurança jurídica é ainda mais relevante e exigente dentro do direito tributário, os argumentos de impactos financeiros imprevisíveis é algo que precisa ser levado em consideração.

#### **4.1 A modulação dos efeitos nos modelos dos controles de constitucionalidade**

---

<sup>8</sup> FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual nº 47, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/modulacao-de-efeitos-de-decisoes-constitucionais-do-direito-tributario-brasileiro-especificidades-e-limites/>. Acesso em 10 abril de 2022.



A princípio, realiza-se uma breve diferenciação entre controle de constitucionalidade difuso (ou concreto) e concentrado (ou abstrato). Enquanto o controle difuso é exercido por qualquer juiz ou tribunal em análises de casos concretos, o controle concentrado é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, não necessariamente em análise de casos concretos, mas em ações de ADC e ADIn (art. 102, inc. I, alínea “a”, CF/88) e ADPF (art. 102, § 1º, CF/88).

Destaca-se que a modulação de efeitos pode ser realizada em ambos os controles de constitucionalidade. Deveras, o art. 27, da Lei nº 98668/99, previu a possibilidade de modulação de efeitos nas ações de controle concentrado de constitucionalidade. Porém, o STF, utilizando de jurisprudências como fonte formadora do direito, admite a modulação de efeitos em controles difusos de constitucionalidade.

Sobre esse assunto, Sacha Calmon Navarro Coêlho explana:

Considerando-se as recentes alterações legislativas as quais tem determinado uma aproximação dos efeitos das decisões proferidas em controle de constitucionalidade difuso, daqueles decorrentes do controle abstrato, parece-nos não haver espaço para a rejeição plena da impossibilidade de modulação das decisões de inconstitucionalidade ou das alterações jurisprudenciais, ainda que em processos de natureza subjetiva. Isso porque, após a inserção do instituto da repercussão geral como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários, as decisões proferidas pela Corte Suprema, acabam por determinar efeito vinculante em relação aos demais processos judiciais. (COELHO, Sacha Calmon N., 2016, p. 118)

Nesse passo, nota-se que o Recurso Extraordinário assume um papel fundamental para a consolidação jurisprudencial no sentido de que é possível realizar modulação de efeitos em controle difuso de constitucionalidade. Posto que, se há Recurso Extraordinário, há repercussão geral.

Dessa forma, notadamente, os Recursos Extraordinário não causam impactos apenas *inter partes*, pelo contrário. As questões subjetivas da lide no caso concreto podem afetar outros processos, haja vista que o Supremo Tribunal Federal, ao decidir um tema de repercussão geral, exerce função jurisprudencial que, oportunamente, será usada como fundamentação para outros contribuintes em diversos processos.

Um reflexo disso é que os tribunais, em sede de apelação, suspendem o julgamento até que seja tomada uma decisão do STF em repercussão geral. Logo, é propícia a solidificação jurisprudencial para admitir as modulações de efeitos em casos de controle difuso de constitucionalidade.

#### **4.2 Dos efeitos do consequencialismo nas modulações de efeitos em decisão declaratória de inconstitucionalidade de norma tributária**

Frisa-se, preliminarmente, que o consequencialismo se baseia em fundamentações externas ao direito, sendo, não raramente, utilizado pelo STF como argumento para fundamentar a modulação de efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidade de atos normativos.

Diante da complexidade do Direito, somado ao fato de que as decisões judiciais em matéria tributária projetam efeitos práticos (bons ou ruins) na economia e sociedade, a modulação de efeitos baseadas em argumentos consequencialistas é vista, por alguns doutrinadores, como fundamental, desde que usada de modo excepcional.

É nesse sentido que entende Fábio Martins de Andrade:

o campo limitado da modulação, que sempre há de ser aplicado como medida excepcional à luz de circunstâncias específicas da situação apresentada, pode e deve levar em conta o argumento pragmático ou consequencialista. (ANDRADE, Fabio Martins de, 2011.p. 23)

Dessa maneira, pode-se entender que a modulação de efeitos, levando em consideração justificativas consequencialistas é uma forma de “moderar” os efeitos da decisão. Nessa esteira, Humberto Avila, afirma:

declara inconstitucional a lei, porém restringe ao futuro ou a outro momento os efeitos da decisão de inconstitucionalidade, estabelecendo, ou não, regras de transição. Enfim, o Tribunal resguarda a eficácia passada da lei inconstitucional por reconhecer que, assim procedendo, estará mais promovendo a ordem constitucional do que faria se declarasse a inconstitucionalidade da norma com efeitos declaratórios. A ‘modulação’ dos efeitos temporais das decisões consiste, pois, numa forma de ‘moderar’ os efeitos da anulação (AVILA, Humberto, 2011, p. 496 e 497).

De fato, em que pese o tema ser minguado na literatura jurídica-tributária brasileira, é um tema que provoca controvérsias. De um lado, os doutrinadores que defendem os argumentos consequencialistas em modulação de efeitos nas decisões de inconstitucionalidade afirmam que o julgador deve observar o equilíbrio financeiro. Assim como, aduzem que é ilusório e de um formalismo exacerbado crer que o julgador, ao exercer o seu papel jurisdicional, não leva em conta as consequências, mas apenas interpreta a norma jurídica. Devendo-se, portanto, ser observados consequências políticas, econômicas e sociais.

Nessa corrente, Roberto Codorniz Leite Pereira nos ensina que o consequencialismo pode ser muito útil para a resolução do caso concreto, porém, certamente, devem ser usados em situações comprovadamente excepcionais:

É exatamente neste ponto que o argumento consequencialista faz a sua maior contribuição: é através dele que o critério de escolha poderá ser adequadamente justificado enquanto balizador da solução que representa a melhor forma de aplicação do Direito ao caso concreto. É justamente neste sentido que o consequencialismo decisório poderá conferir a conclusividade necessária à adequada justificação da decisão proferida. Os argumentos de consequência poderão indicar, por exemplo, que a opção por um outro critério de escolha deve ser, de plano, descartada na medida em que ela leva a um resultado absurdo e, portanto, contrário ao ordenamento jurídico. (PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Revista de Direito tributário nº 38 de 2017)

Por outro lado, defende-se que o consequencialismo não é possível de ser usado no âmbito do direito tributário, sob o argumento de que haveria uma “corrupção” do ordenamento jurídico por fatores externos a ciência do direito. Nessa posição, além de outros doutrinadores, está Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi. Veja:

Alguns autores têm sustentado que, dentro de certos parâmetros, o consequencialismo é positivo e passível de ser utilizado como fundamento de decisões do STF em matéria tributária. Essa não é, contudo, nossa opinião. (...) Como bem identificado por Misabel Derzi, a integração do sistema jurídico por outros sistemas seria uma forma de sua corrupção por fatores que lhe são externos (COELHO, Sacha Calmon N., 2016, p. 191 e 192)

Apesar do raciocínio da corrente que resiste ao consequencialismo, de que o argumento da necessidade financeira do Estado não é suficiente para fundamentar uma modulação de efeitos de uma decisão que declarou inconstitucional um determinado ato normativo, levando a discussão ao recorte da autoridade da coisa

julgada e segurança jurídica, objeto principal desse trabalho, a presente monografia seguirá na linha do Roberto Codorniz Leite Pereira.

Isto porque, o consequencialismo como argumento para a modulação de efeitos visa proteger o interesse social no Estado Democrático de Direito. Princípio crucial para a sociedade.

Conforme ressaltado no tópico 4 “Da modulação dos efeitos no Direito Tributário”, o art. 27 da Lei nº 9.868/99 permitiu que o STF module os efeitos, em casos excepcionais, mediante dois terços de seus membros, visando, além da segurança jurídica, o interesse social. O consequencialismo nada mais é do que a busca pelo interesse social prevista no artigo acima (seja ele econômico, político ou social).

De toda forma, é notório como o princípio da segurança jurídica tem um papel fundamental para proteção dos contribuintes (vide tópico 3.3). Também é cediço que na maioria das vezes a modulação de efeitos nas ações declaratórias de inconstitucionalidade baseadas em argumentos consequencialistas são pró fisco, justificada em argumentos arrecadatários e econômicos.

Sendo assim, o consequencialismo não pode ser usado para alegar, meramente, prejuízo financeiro do Estado. É fundamental que esse argumento venha com cálculos e comprovações de que, de fato, as consequências prejudicam os interesses sociais. Haja vista que a modulação de efeitos em ação declaratória de inconstitucionalidade é a exceção, não a regra. Por isso, a argumentação consequencialista nesses casos devem ser muito bem construídas e sólidas. Caso contrário, deve ser aplicado a regra, isto é: o efeito *ex tunc* da decisão que declarou a inconstitucionalidade.

Assim, depreende-se que modular os efeitos, mesmo que com argumentos consequencialistas, é uma forma de resguardar a coisa julgada, conseqüentemente, a previsibilidade e certeza das partes envolvidas nas relações jurídicas tributárias e, desse modo, abriga a segurança jurídica. Desde que, as justificativas consequencialista sejam concretas, e não meras abstrações.

Ocorre, contudo, que na prática convivemos com modulações de efeitos em ações declaratórias de inconstitucionalidade baseadas em consequencialismo extensivos, com característica de ativismo judicial em prol do fisco.

Como, *exempli gratia*, foi no caso da ADI nº 4171, no qual o STF decidiu, por maioria dos votos, pela modulação dos efeitos, para que a decisão que declarou a inconstitucionalidade dos atos normativos atacados (§§ 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, os quais, em apertada síntese, faziam que, na prática, os contribuintes pagassem um ICMS indevido), para que produza efeitos a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.

Tal modulação foi baseada em argumentos, exclusivamente, arrecadatários. Confere-se um trecho da decisão:

Neste caso, está evidenciada a necessidade da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, uma vez que se cuida de decisão que implicará sérias repercussões aos contribuintes e aos Estados-sedes das distribuidoras de combustíveis, **que terão suas arrecadações diminuídas abruptamente.** (grifos nossos)

No entanto, em nenhum momento a Fazenda juntou aos autos cálculos capazes de comprovar, sob o prisma dos princípios do interesse social e da segurança jurídica, que tal exceção da modulação de efeitos a partir de seis meses seria razoável para o caso concreto.

Por último, frisa-se que foi declarado inconstitucional o ato normativo (maior advertência possível) que prejudicava a segurança jurídica do contribuinte, porém o STF utilizou-se de consequencialismo abstrato para justificar, equivocadamente, a exceção da modulação de efeitos (que por si só já seria de caráter excepcional) a partir de seis meses contados da publicação do acórdão.

## 5 ANÁLISE DA COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### 5.1 Súmula 239 do STF

A Súmula 239 do STF exterioriza que: *“Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores.”*

Antes de adentrar no mérito da Súmula, importante destacar que ela é apenas a síntese da conclusão do julgado, isto é, para que as súmulas sejam bem compreendidas é essencial entender o que foi julgado no caso concreto, quais eram as teses em disputas e os fatos relevantes.

O primeiro precedente para fundar a Súmula 239 STF, após aproximadamente vinte anos, foi o AgPet. 11.227. Esse caso tratou de uma execução fiscal para pagamento de Imposto de Renda, incidente, supostamente, sobre juros e apólices relacionado ao exercício de 1936, mas que foram emitidas em momento anterior a Lei de 31 de dezembro de 1925.

Nesse passo, o contribuinte argumentou que no processo de execução referente ao exercício de 1934, havia obtido decisão favorável em caso idêntico. Por consequente, o direito estaria protegido pela autoridade da coisa julgada.

No entanto, o STF entendeu que:

não alcança os efeitos da coisa julgada, em matéria fiscal, o pronunciamento judicial sobre a nulidade do lançamento do imposto ou da sua prescrição referente a um determinado exercício, que não obsta o procedimento fiscal nos exercícios subsequentes

Esse precedente culminou a Súmula estudada em tela. Desse modo, a aplicação da Súmula 239 do STF é para os casos em que a discussão se refere a obrigação tributária apenas para um exercício em si, não se aplicando a autoridade da coisa julgada, portanto, para exercícios posteriores.

Logo, depreende-se que a leitura isolada de uma Súmula pode levar a interpretações equivocadas. No que tange a Súmula 239, embora sua leitura rápida e fora de contexto possa aparentar, não está dizendo que a coisa julgada valeria apenas por um ano.

Para fins de tornar a matéria mais didática veja o seguinte exemplo: O contribuinte obteve um provimento jurisdicional reconhecendo sua imunidade quanto a um imposto específico. Sendo assim, enquanto perdurar os mesmos fatos aqueles reconhecido na época em que foi deferida a imunidade, bem como enquanto permanecerem os mesmos componentes normativos da qual partiu a sentença, deverá ser mantida a coisa julgada. Logo, enquanto perdurem as causas da imunidade, o contribuinte será imune.

Entretanto, mesmo assim, por vezes, verifica-se que a Fazenda Pública invoca essa Súmula com interpretação errônea, argumentando no sentido de que a coisa julgada poderia ser relativizada em casos que, notoriamente, não alcançam a intenção da Suprema Corte ao enunciar a Súmula 239 do STF. Utilizando-se, demasiadamente, da literalidade da Súmula para aduzir que a coisa julgada jamais se estende a exercícios financeiros seguintes

Nesse passo, demonstra-se importante realizar uma diferenciação entre relações jurídicas de efeito instantâneo e relações jurídicas continuativa. Sobre esse ponto, Rodrigo Finotti Frausino, utilizando-se dos ensinamentos do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, diferencia:

O conceito dessas duas modalidades atreladas aos efeitos jurídicos da coisa julgada pode ser encontrado nas palavras de Napoleão Nunes Maia Filho o qual define que a coisa julgada poderá ser de efeito instantâneo, hipótese em que a obrigação imposta pela decisão judicial se cumpre de uma só vez, exaurindo, portanto, o objeto da tutela eventualmente acolhida jurisdicionalmente(...) Por outro lado, a depender da própria natureza objetiva da causa de pedir, a coisa julgada poderá tratar de relações jurídicas continuativas, ou seja, aquelas que se sucedem no tempo, dependendo de acontecimentos futuros para se concretizarem<sup>9</sup>.

Nas relações jurídicas-tributárias há duas hipóteses de classificação. As obrigações tributárias cuja obrigação ocorre uma vez, não se prologando ao longo do tempo, vide o ITBI e ITCMD. Assim como, existem obrigações que ocorrem de forma

---

<sup>9</sup> FRAUSINO, Rodrigo Finotti. Conflito no tempo e os limites da eficácia da coisa julgada no controle difuso e concentrado de constitucionalidade em relações de trato continuado. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/66942/conflito-no-tempo-e-os-limites-da-eficacia-da-coisa-julgada-no-controle-difuso-e-concentrado-de-constitucionalidade-em-relacoes-de-trato-continuado>. Acesso em: 23 de abril de 2022.

continuada no tempo, como o IR e CSLL. Nessa esteira, conclui-se que o exemplo da imunidade citado acima também trata de uma relação jurídica continuativa.

Desse modo, é cediço que a Súmula 239 do STF tem enfoque nas relações jurídicas-tributárias de caráter continuativo, no qual o mesmo fato se repete de forma contínua e indefinida. Porém, não significa dizer que a Súmula será aplicada em qualquer caso de relação jurídica continuativa.

Dito isso, conclui-se que a Súmula em voga se aplica a processos em que o objeto de decisão está relacionado a um determinado exercício. Nesses casos a Súmula poderá atingir os limites da coisa julgada, vez que a decisão que originou esta coisa julgada observará os fatos concretos e as normas daquele determinando exercício, não havendo como estender, portanto, os limites dessa coisa julgada a exercícios posteriores.

### **5.1.1 Interpretação da Súmula 239 do STF em casos concretos.**

De fato, a Súmula 239 do STF movimentou as discussões sobre os limites da coisa julgada e segurança jurídica em matéria tributária. A seguir apresenta-se três exemplos de como a Súmula em tela foi utilizada no debate de outros casos que subiram a Suprema Corte, são eles: RE 949.297/CE, o qual originou o Tema 881 de Repercussão Geral (citado na pág. 11), o ARE 861.473 e o RE 955.227/BA (Tema 885 de Repercussão Geral).

Primeiramente, é importante observar um panorama geral do Tema 801 de Repercussão Geral: este caso trata dos limites da coisa julgada em matéria tributária na hipótese de julgamento em controle concentrado pelo STF que declara a constitucionalidade de tributo considerado inconstitucional em controle incidental com decisão transitada em julgado.

No caso concreto, discutia-se a constitucionalidade da Lei nº 7.688/89 que instituiu a CSL, pois alguns contribuintes entenderam que a contribuição deveria ser instituída mediante lei complementar. Nesse passo, os contribuintes que lograram



êxito e obtiveram decisões declarando a inconstitucionalidade da Lei, posteriormente transidas em julgado, pararam de recolher o tributo.

Entretanto, a Suprema Corte, no ano de 2007, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, julgou improcedente a ADI 15-2, entendendo pela não necessidade de uma lei complementar. Nesse sentido, é de fundamental importância destacar que julgar improcedente ADI 15 não é dizer que a Lei é constitucional, até porque para haver declaração de constitucionalidade precisa de um quórum qualificado, nos termos art. 23 da Lei 9.868/99, capaz de alterar as relações jurídicas tributárias abrangidas pela coisa julgada.

Quer dizer, ao declarar a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma lei em controle concentrado, o Supremo Tribunal Federal deve fazer de forma expressa e com um quórum delimitado. Nessa conjuntura, é adequado lembrarmos o ensinamento do Ministro Gilmar Mendes:

Manteve-se tradição de nosso direito constitucional, sufragada pelo STF, no sentido de não se limitar a declarar improcedência da ação; deve-se afirmar explicitamente a constitucionalidade da norma objurgada, por decisão de maioria qualificada, seis votos, presentes pelo menos oito integrantes da Corte. (MENDES, G.F.; COELHO, I.M.; BRANCO, P.G, 2009, p.1191) <sup>10</sup>

Desse modo, conclui-se que não há interpretação constitucional, assim como não há precedente, para que essa ADI de nº 15 cesse os efeitos da autoridade da coisa julgada. Logo, a decisão que julga improcedente o pedido não tem força legal para se sobrepor as decisões transitadas em julgado.

No mais, ainda que a ADI de nº 15 tivesse declarado a constitucionalidade da Lei, o que, ressalta-se, não ocorreu. A declaração de constitucionalidade tem um efeito diferente da declaração de inconstitucionalidade, posto que a segunda retira a norma do sistema, enquanto a primeira não altera as balizas do direito. Dessa maneira, mesmo se, de fato, ocorresse a declaração de constitucionalidade, não haveria que se flexibilizar a coisa julgada em favor do contribuinte.

---

<sup>10</sup> Disponível em: <http://noosfero.ucesal.br/articles/0010/3238/gilmar-mendes-curso-de-direito-constitucional.pdf>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

É nessa esteira que o Min. Luís Roberto Barroso afirma:

A declaração de inconstitucionalidade opera efeito sobre a própria lei ou ato normativo, que já não mais poderá ser validamente aplicada. Mas, no caso de improcedência do pedido, nada ocorre com a lei em si. As situações são diversas e comportam tratamento diverso. Parece totalmente inapropriado que se impeça ao Supremo Tribunal Federal de reapreciar a constitucionalidade ou não de uma lei anteriormente considerada válida, à vista de novos argumentos, de novos fatos, de mudanças formais ou informais no sentido da Constituição ou de transformações da realidade que modifiquem o impacto ou a percepção da lei. Portanto, o melhor entendimento na matéria é o de que podem os legitimados do art. 103 propor ação tendo por objeto a mesma lei e pode a Corte reapreciar a matéria. O que equivale a dizer que, no caso de improcedência do pedido, a decisão proferida não se reveste da autoridade da coisa julgada (BAROSSO, Luís Roberto. O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 227 e 228)

Ou seja, a declaração de constitucionalidade, diferentemente da inconstitucionalidade, não causa uma alteração no mundo jurídico. Pois, não modifica o pressuposto das sentenças transitadas em julgados, portanto, não se impõem a autoridade da coisa julgada.

Nessa toada, em que pese a patente violação a garantia constitucional da coisa julgada prevista no art. 5º, inciso XXXVI, o Fisco passou a exigir a CSL mesmo para aqueles contribuintes que tinham a proteção da coisa julgada, invocando, absurdamente, a Súmula 239 do STF, para argumentar que: não é imutável a tributação de fatos geradores futuros a coisa julgada, bem como alegando que a decisão anterior deverá se sujeitar as alterações jurídico-tributária derivada de inovações legislativas ou de fato.

Diante desse debate, a aplicação e interpretação da Súmula 239 do STF foi um dos fatores determinantes para a instauração de repercussão geral no RE 949.297/CE. Confere-se:

Além disso, deverá ser discutida a vigência e a aplicabilidade da Súmula 239 desta Corte, que assim preconiza: Decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores. Nesses termos, a potencial contrariedade do acórdão recorrido a enunciado sumular do STF possui repercussão geral presumida, por força de lei. (RE 949297 RG, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-097 DIVULG 12-05-2016 PUBLIC 13-05-2016)

Outro caso de relevância sobre o assunto é o ARE 861.473, nesse julgado o STF defendeu uma aplicação mais restritiva da Súmula, sustentando, acertadamente, que deveria ser aplicada em situações na qual os autos debatiam sobre apenas um lançamento. Senão veja:

Ao final, cumpre reforçar a inaplicabilidade da Súmula 239/STF ao caso em apreço, o que revela não haver qualquer violação à coisa julgada no caso sob análise. A dicção sumular foi construída levando em consideração especificidades aplicáveis a um lançamento específico, não se reportando a vícios relativos à norma impositiva em tese. Apontada uma inconsistência da regra-matriz por ausência de conformação com o pressuposto de validade, a coisa julgada deve ser mantida. (ARE 861.473, rel. min. Roberto Barroso, dec. monocrática, j. 9-2-2015, DJE 36 de 25.2.2015).

Neste caso o contribuinte também visava a inexigibilidade de cobrança da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, diante da existência de coisa julgada sem seu favor. Analisa-se, dessa maneira, que o entendimento proferido no ARE 861.473 se enquadra bem com a aplicação e interpretação restritiva que o enunciado da Súmula 239 do STF intencionou.

Ainda, vale mencionar o Tema 885 de Repercussão Geral (RE 955.227/BA), em que o contribuinte também debateu a CSL, vez que obteve decisão transitada em julgado (em 1992) eximindo-o de recolher a contribuição nos exercícios de 2001 a 2003.

No presente caso o Supremo Tribunal Federal terá que decidir se suas decisões, em sede de controle difuso de constitucionalidade, fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a sentença tiver se baseado na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. Nesse ponto, primeiramente, é importante destacar que a decisão em controle difuso, ainda que proferida pelo STF, acarreta efeitos apenas *interpartes*.

Nesse tema de repercussão geral de nº 885 do STF a Fazenda Nacional aduz, equivocadamente, do mesmo modo dos casos anteriores, que deve ser aplicada a Súmula 239 do STF para flexibilizar a coisa julgada.

Diante disso, é possível verificar a intensa insegurança jurídica que assombra os contribuintes. Ora, houve uma decisão em controle difuso de constitucionalidade em 1992, isto é, frisa-se, há 30 anos atrás, na qual a Fazenda muda o entendimento da Súmula a fim de relativizar a coisa julgada em favor do contribuinte.

Tal caso também está agendado para julgamento no dia 11.05.2022. Data essa na qual se espera que o STF afirme expressamente, mais uma vez (vide exemplo do ARE 861.473), que a Súmula 293 do STF se aplica apenas nas situações que debatem a especificidade de lançamento em um determinado exercício. Não se aplicando, portanto, para os casos tratados nesse tópico.

Logo, ante todo o exposto, espera-se pela manutenção dos efeitos da coisa julgada, sob à luz do consagrado princípio da segurança jurídica e em respeito ao artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal.

Por último, vale notar que ambos os temas de repercussão geral (881 e 885) tiveram seu julgamento iniciado no dia 06.05.2022. Porém, em 12.05.2022, o Min. Alexandre de Moraes pediu vista e, conseqüentemente, o julgamento foi suspenso.

## **5.2 Parecer da PGFN 492/2011**

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, agendou uma audiência pública, com o condão de debater a respeito da: “*A cessação dos efeitos da coisa julgada em face de superveniente decisão do STF em matéria tributária*”.

Assim, posteriormente, em maio de 2011, em decorrência desta discussão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou o Parecer de nº 492/2011<sup>11</sup>, manifestando o entendimento da Fazenda acerca da relativização da coisa julgada nas relações-jurídicos tributárias continuativas. Conforme ementa transcrita abaixo:

---

<sup>11</sup> Brasil. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf/view>. Acesso em: 25 de abril de 2022.

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO, TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada relação jurídica tributária de trato sucessivo faz surgir uma relação jurídica tributária nova, que, por isso, não é alcançada pelos limites objetivos que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se automaticamente, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a consequente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

De plano, cumpre salientar, brevemente, a respeito do item de nº 4 da ementa mencionada. Nota-se, nesse ponto, que o Parecer insinua ser desnecessária a proposição de ação, ou seja, opera-se automaticamente a modificação da situação

em particular, sob à luz de ver reconhecida a mudança do Estado Democrático de Direito nas relações jurídicas-tributárias de caráter continuado.

Verifica-se, entretanto, que o Parecer confunde ação de revisão com ação de modificação, tratando-as com paridade. Isto resta claro na nota de rodapé nº 29, onde a Fazenda se utiliza de uma citação do Min. Teori Zavascki para fundamentar esse raciocínio:

Nas palavras do mencionado autor: "São casos excepcionais, que, por isso mesmo, recebem interpretação estrita. É justamente nessas situações que será cabível — e indispensável para obter a mudança na relação jurídica objeto da sentença — a chamada ação revisional ou ação de modificação, anunciada no artigo 471, inc. II, do Código de Processo Civil."<sup>12</sup>

Contudo, entende-se que o Parecer foi falho nesse conceito. Isto porque, a ação de modificação serve para verificar uma eventual mudança do estado de fato ou de direito, dessa maneira, não possui o efeito de uma ação revisional (vide ação rescisória). Portanto, diferentemente da ação rescisória, a ação de modificação não atinge o conteúdo da decisão anterior, mas reconhece a transformação da relação jurídico tributária podendo produzir efeitos futuros.

Além disso, destaca-se que o art. 471 citado no Parecer se refere ao Código de Processo Cível de 1973 e tal artigo nem sequer estabelecia um prazo. Diferentemente, da ação rescisória, a qual o CPC antigo legisla mediante artigos 485 até 495, esse último que limitava a propositura dessa ação ao prazo de 2 anos do trânsito em julgado (prazo esse que se mantem nos termos do art. 975 do CPC de 2015). Diante disso, resta claro que ação de modificação e ação revisional são distintas.

Ademais, o Parecer seguiu defendendo a desnecessidade de uma decisão judicial para cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado. Senão veja o item 62 do Parecer:

Parece certo, portanto, que a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado anterior, ou, dito de outra forma, a sua incapacidade de alcançar a nova relação jurídica de direito material surgida a

---

<sup>12</sup> Cf. item 65 do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

partir do advento do precedente do STF (ou nascida em razão de qualquer outra circunstância jurídica ou fática nova), **não precisa ser objeto de pronunciamento judicial para que se considere verificada, eis que é mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia das decisões judiciais, operando-se, assim, de forma natural e automática.** (grifos do original).<sup>13</sup>

No entanto, o ajuizamento de uma ação para reconhecer a mudança de fato e o direito é fundamental para garantir a inviolabilidade ao princípio da segurança jurídica, não havendo o que se falar que tal propositura possui um caráter meramente formalista. Haja vista que a mudança, de fato ou de direito, pode até ocorrer por meio de uma publicação de uma súmula vinculante, por exemplo. Porém, para que a modificação produza efeitos jurídicos é essencial que o caso concreto esteja revestido por certificação jurisdicional.

Afinal, a autoridade da coisa julgada é uma garantia constitucional, não havendo o que se falar em “cessação” de seus limites de maneira automática e sem provimento jurisdicional, sob ameaça de grave violação do princípio da segurança jurídica. Senão, toda decisão transitada em julgado poderia ser infringida, pelo simples subterfúgio argumentativo de que as relações, de fato ou de direito, se modificaram.

Logo, reforça-se: é imprescindível a apreciação do Poder Judiciário para reconhecer modificação do estado de fato ou de direito da relação jurídica. Caso contrário, a Fazenda tributária contribuintes (inclusive aqueles que tem coisa julgada em seu favor) com o simples argumento de que houve uma mudança na relação jurídico tributário, sem necessidade de sequer uma ação de modificação. O que, evidentemente, não pode ser aceito.

### **5.2.1 Análise do Parecer da PGFN 492/2011 em caso concreto**

Outro aspecto que a Fazenda Nacional aborda no Parecer nº 492/2011 é o princípio da isonomia e livre concorrência. Princípios esses que são de fundamental importância, contudo, é aludido pelo procurador, por meio do item 89, de forma a invalidar a autoridade da coisa julgada. Verifica-se:

---

<sup>13</sup> Cf. item 62 do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011.

Nesse contexto, percebe-se que urna decisão judicial transitada em julgado que, eventualmente, desonere determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de **impactar de forma direta o desempenho da empresa-autora no mercado, tornando-a, ao menos em tese, mais competitiva do que as demais**; daí que decisões judiciais desse jaez configuram fatores capazes de abalar a desejada "neutralidade econômica dos tributos", e, portanto, potencialmente interferem no equilíbrio concorrencial que se espera existente no mercado, especialmente tendo-se em conta a relevância que a carga tributária assume para a existência e sobrevivência dos agentes econômicos. (grifos do original)

Esse argumento foi utilizado pela Fazenda Nacional nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 841.818/DF. Em síntese, o contribuinte opôs embargos de divergência com o fito de manter os efeitos da autoridade da coisa julgada conseguida em seu proveito.

Nesse caso, a PGFN aduziu, com fundamento no item mencionado acima, que deveria cessar a eficácia dos efeitos da coisa julgada, vez que o Supremo Tribunal Federal julgou constitucional a contribuição (vide tópico 5.1.1). Nessa toada, o Ministro acolheu os argumentos fazendários, fundamentando-se na ADI nº 15.

Observa-se, todavia, que muitas instituições financeiras foram eximidas, por decisão transitada em julgada, de para a Contribuição em comento. Porém, nesse caso a Fazenda não observou que a decisão dos Embargos de Divergência atingiria o princípio da isonomia e livre concorrência.

Isto é, caso uma instituição financeira não visse a coisa julgada que a eximiu do pagamento da CSL ser atingida, essa estaria em uma posição mais vantajosa àquela que obteve a coisa julgada em seu favor, entretanto teve seus efeitos interrompidos.

Nesse sentido, relembra-se que o princípio da segurança jurídica está ligado também a uniformização jurisprudencial. No caso em voga parece equivocado atingir a eficácia da coisa julgada, ante o argumento da livre concorrência. Uma vez que, para haver uniformização jurisprudência, de modo a atingir o princípio da isonomia, haveria que ocorrer quebra da coisa julgada. Dessa maneira, haveria um ambiente intenso de insegurança jurídica, o que não parece uma saída viável.



## 6 CONCLUSÕES

A presente monografia verificou a importância do princípio da segurança jurídica para proteger a garantia constitucional da coisa julgada, sob o prisma do direito tributário. Ainda, o trabalho dissecou a autoridade da coisa julgada, demonstrando as diferenças de coisa julgada material para coisa julgada formal e de limites subjetivos para objetivos.

A análise minuciosa da autoridade da coisa julgada permitiu o aprofundamento acerca das relações jurídicas tributárias, sobre os debates jurisprudenciais e doutrinários que as rodeiam e, inclusive, sobre a intensa ligação que a coisa julgada possui com o princípio da segurança jurídica.

A partir de tal pesquisa, foram observadas as possibilidades processuais de flexibilização da coisa julgada, que são: ação rescisória, *querela nullitatis insanabilis* e impugnação ao cumprimento de sentença. Nesse âmbito, verifica-se a preocupação do legislador em relativizar a coisa julgada, tratando a flexibilização como, de fato, uma exceção. Posto que, buscam adequar a autoridade da coisa julgada, evitando que decisões com vícios insanáveis tenham efeitos eternos.

Nesse ponto, vale frisar que as hipóteses citadas acima não divergem do princípio da segurança jurídica. Pois, primeiramente, cumpre destacar que o princípio em foco está intrinsecamente ligado a previsibilidade, assim, nota-se que as três modalidades narradas são muito bem consolidadas no ordenamento jurídico brasileiro. Não havendo o que se falar, portanto, em total quebra de previsibilidade e confiança.

Ademais, entende-se que a coisa julgada não é intocável e em casos bastante excepcionais (não por mero inconformismo), como realmente são os casos narrados no tópico 2.5 desse estudo, o princípio da segurança jurídica, da justiça e do interesse social, valores essenciais a qualquer Estado Democrático de Direito, são assegurados.

Nessa toada, foi visto como o princípio da segurança jurídica é primordial na busca pela estabilização nas relações jurídicas tributárias, levando em conta o desequilíbrio entre as partes envolvidas nessa relação. Visando, desse modo, proteger e gerar confiabilidade ao elo mais frágil, o contribuinte.

Por isso, a segurança jurídica ganha um papel fundamental no Estado Democrático de Direito Brasileiro, tendo a função de defender o contribuinte de mudanças abruptas na lei ou jurisprudência, aspirando um ordenamento jurídico mais previsível. Diante disso, percebemos como a observância e respeito à segurança jurídica podem aumentar os investimentos, acrescentando positivamente no desenvolvimento econômico do país. No entanto, através de estudos jurisprudenciais, foram identificadas graves violações ao princípio da segurança jurídica, como o RE nº 593.849/MG e o REsp nº 1.002.069/CE.

Na sequência, discorreu-se sobre a modulação dos efeitos serem fundamentais à luz da segurança jurídica. Porém, torna-se problemático quando a modulação perde seu caráter de excepcionalidade e argumentos consequencialistas atravessam a discussão jurídica. Essa temática assume um ponto chave no debate sobre coisa julgada e, principalmente, no certame do princípio da segurança jurídica.

De fato, a ciência viva do Direito ocasiona uma complexidade na qual sua análise passa não apenas pelo sistema jurídico, mas concebendo argumentos de cunho econômico na construção do Direito Tributário. No entanto, incontestavelmente, é essencial observar os princípios basilares, o caso concreto e o ordenamento jurídico, que é operacionalmente fechado, mas semanticamente aberto.

Assim sendo, nota-se que o consequencialismo nas ações declaratórias de inconstitucionalidade devem ser estar conectadas aos princípios fundamentais, como o maior interesse social. Entretanto, a simples menção a esse princípio não configura grau de excepcionalidade a ponto de modular os efeitos de uma decisão que declarou um ato normativo inconstitucional.

Defendemos que, além da ligação a princípios tributários e ao sistema jurídico, a modulação deve estar pautada em números concretos que comprovem que a não modulação de efeitos, de fato, irá causar um prejuízo grande a sociedade.

Ainda, analisamos a autoridade da coisa julgada em matéria tributária nas relações jurídicas continuativas, levando em considerações a Súmula 239 do STF e o Parecer PGFN/CRJ 492/2011.

Nessa esteira, foram estudados os Recursos Extraordinários nºs 955.227/BA e 949.247/CE, de modo que se observou as interpretações fazendárias equivocadas acerca da Súmula 239 do STF, acarretando um ambiente de insegurança jurídica aos contribuintes, que temem ver cessada a eficácia de sua coisa julgada de maneira indevida.

Isto porque, diferentemente do que a Fazenda alega, Súmula tem a finalidade de se aplicar a situações na qual o debate é sobre apenas um exercício em específico, ou seja, a interpretação deve ser restritiva, não extensiva.

Por fim, discorreu-se sobre o Parecer PGFN/CRJ 492/2011 e seus reflexos práticos na eficácia da coisa julgada e, por conseguinte, no princípio segurança jurídica, o qual não é observado no ponto que defendem a desnecessidade de uma medida judicial para cessar os efeitos da coisa julgada em favor do Fisco.

## REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Fabio Martins de. **Modulação em matéria tributária: o argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

AVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

BAROSSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BUSTAMANTE, Thomas e OLIVEIRA, Marcelo Andrade C. **Entre a justiça e a segurança jurídica: Estudo sobre o direito e a tributação em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi**, 1ª edição. Belo Horizonte: Editora Conhecimento, 2021.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Segurança Jurídica Irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes**, 1ª edição. São Paulo: Editora Forense, 2013.

DELLORE, Luiz. **Estudos sobre coisa Julgada e Controle de Constitucionalidade**, 1ª edição. São Paulo: Editora Forense 2013,

DONIZETTI, Elpídio. **Novo Código de Processo Civil Comentado**, 3ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2018. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597016734>. Acesso em: 17 abril de 2022.

FONSECA, João Franciso N. D. **Comentários ao CPC, v. IX**, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva Jur, 2017.

FRAUSINO, Rodrigo Finotti. Conflito no tempo e os limites da eficácia da coisa julgada no controle difuso e concentrado de constitucionalidade em relações de trato continuado. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/66942/conflito-no-tempo-e-os-limites-da-eficacia-da-coisa-julgada-no-controle-difuso-e-concentrado-de-constitucionalidade-em-relacoes-de-trato-continuado>. Acesso em: 23 de abril de 2022.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda. **Modulação de efeitos de decisões constitucionais do direito tributário brasileiro: especificidades e limites**. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual nº 47, 2021. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/modulacao-de-efeitos-de-decisoes-constitucionais-do-direito-tributario-brasileiro-especificidades-e-limites/>. Acesso em 10 abril de 2022.

LOESER, Fernando; LEITE, Carmelita Helena Ussami Ferrari; FROTA, Phelipe Moreira Souza e; BALDIN, Pedro Acosta. **A realidade do ressarcimento do ICMS-ST recolhido a maior no Estado de São Paulo**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-do-ressarcimento-do-icms-st-recolhido-a-maior-no-estado-de-sao-paulo-16092018>. Acesso em: 06 de abril de 2022.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Código de processo civil comentado artigo por artigo**, 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Editora Saraiva, 4ª edição, 2009. p. 1191. Disponível em: <http://noosfero.ucsal.br/articles/0010/3238/gilmar-mendes-curso-de-direito-constitucional.pdf>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

NETTO, Nelson Rodrigues. **Notas sobre a coisa julgada no processo individual e no processo coletivo**. São Paulo: Revista Dialética de Direito Processual, 2006.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O consequencialismo decisório e a sua relevância para o direito tributário**. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual nº 38, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/o-consequencialismo-decisorio-e-a-sua-relevancia-para-o-direito-tributario/>. Acesso em 14 de abril de 2022.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Incoerência entre fundamentos usados no julgamento de questões diversas e a integridade da jurisprudência tributária**. São Paulo: Revista Direito Tributário Atual nº 45, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/incoerencia-entre-fundamentos-usados-no-julgamento-de-questoes-diversas-e-a-integridade-da-jurisprudencia-tributaria/>. Acesso em 08 de abril de 2022.

SOARES, Marcelo, N. e Thaís Andressa Carabelli. **Constituição, devido processo legal e coisa julgada no processo civil**, 2ª edição. São Paulo: Editora Blucher, 2019.

TAPIAS, Camila Abrunhosa. **Ação rescisória: um olhar sobre a Súmula 343 do STF**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sumula-343-stf-aco-es-rescisorias-11112021>. Acesso em 15 de abril de 2022.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: Metodica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**, 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário**. Belo Horizonte: Revista Internacional de Direito Tributário. Del Rey. Vol. 5. jan/jun. 2006.

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Vinícius Giusti Lázaro

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41708271, período noturno, turma U, tendo realizado o TCC com o título: Segurança jurídica e a relativização da coisa julgada no âmbito do direito tributário sob a orientação do(a) Professor(a) Rangel Perrucci Fiorin declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 17 de maio de 2022.

DocuSigned by:

*Vinícius Giusti Lázaro*

F612DD8FBD914D9...

**Assinatura do discente**